

A. I. N° - 269616.0044/24-7
AUTUADO - MAGAZINE LUIZA S/A.
AUTUANTES - JOSÉ MACEDO DE AGUIAR e WÁGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 06/08/2025

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0163-06/25-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. ICMS PARTILHA. PREVISÃO NA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15. OPERAÇÕES DE VENDAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS A CONSUMIDORES FINAIS NÃO CONTRIBUINTES NESTE ESTADO. Com a outorga da Emenda Constitucional nº 87/2015, o estado da Bahia através da Lei nº 13.373/2015, instituiu o diferencial de alíquotas nas operações interestaduais com consumidor final não contribuinte, conforme inciso XVI, do *caput*, do artigo 4º da Lei nº 7.014/96. Comprovado nos autos ter o sujeito passivo cobrado o imposto correspondente a partilha que cabia ao estado da Bahia, porém sem efetuar o seu recolhimento. Exclusão da ocorrência do mês de janeiro de 2022, em atenção a decisão do STF (Tema 1093). Não acolhidas as questões preliminares. Infração parcialmente subsistente. Negado o pleito para realização de diligência/perícia. Mantido o percentual de multa e negado o pedido de seu reenquadramento. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 29 de setembro de 2024 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 15.850.295,33, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 002.001.030. O remetente e/ou prestador localizado em outra unidade da Federação deixou de recolher o ICMS devido ao estado da Bahia em função da EC 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte, localizado neste Estado, nos meses de janeiro, abril a dezembro de 2022.

Consta a seguinte **informação complementar** dos autuantes na descrição da infração: “*Contribuinte efetuou destaque do imposto relativo às vendas destinadas a consumidores finais localizados na Bahia e não recolheu os respectivos valores à Fazenda Estadual*”.

A autuada, por advogado devidamente constituído nos termos do documento de fls. 46 a 48, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 16 a 45, onde, após reproduzir a acusação, constata que a imputação fiscal está originalmente amparada em suposta afronta os artigos 2º, inciso IV, 2º, § 4º, inciso II; 15, § 7º e 49-B da Lei nº 7.014/96 c/c o artigo 99 do ADCT, CF/88 e Convênio ICMS 93/2015. Sucede que, conferindo as indicadas legislações, confirmou que os referidos dispositivos tratam sobre a “*incidência do imposto, alíquotas e recolhimento*”, de forma completamente genérica.

Pensa que, aparentemente, os dispositivos retro citados serviriam para subsidiar qualquer Auto de Infração lavrado pelo Fisco, afinal, se trata de mera reprodução de diversos elementos que compõem o fenômeno da incidência tributária.

Dessa forma, depreende que os autuantes acharam por bem aplicar multa ao Impugnante, todavia, sem indicar, com exatidão, qual dispositivo fundamenta a infração supostamente praticada pelo

Autuado e de que modo a violação ao dispositivo legal se deu no caso concreto.

Em outros termos, em que pese tenha realizado o enquadramento legal da multa aplicada, a Fiscalização esqueceu-se, completamente, de indicar precisamente quais os atos praticados pelo Autuado que consubstanciaram na lavratura do feito, argumenta.

Portanto, afirma não haver qualquer clareza na fundamentação de direito prestada pelos autuantes no fito de legitimar a integralidade do lançamento em espeque, elemento este que, como se sabe, consiste em verdadeiro requisito de validade da atividade fiscal, na medida em que não foi indicada, como arrimo da presente acusação, qual a fundamentação legal da suposta infração imputada ao Impugnante.

Argui que o dever de motivação do ato administrativo vai além da mera indicação de dispositivos legais previstos na legislação tributária estadual, abrangendo, também e principalmente, a correta e precisa subsunção dos fatos narrados na acusação fiscal à norma legal. Assim é que apenas se considera fundamentado o ato que, além de indicar os motivos de fato que o dão ensejo, aponta, minuciosamente, como tais motivos ingressam no mundo jurídico, tornando legítimo o ato praticado.

Menciona que não por outra razão, o entendimento unânime da 1ª Seção do STJ é no sentido de que “*o ato administrativo que nega, limita ou afeta direitos ou interesses do administrado deve indicar, de forma explícita, clara e congruente, os motivos de fato e de direito em que está fundado*” (artigo 50, inciso I e § 1º da Lei nº 9.784/99).

Fala ser dever intransferível do fisco motivar o lançamento, expondo o porquê de, em sua visão, a conduta que diz ter apurado ser contrária ao ordenamento jurídico, deixando claro, para tanto, como dita conduta se subsumiria a uma previsão legal, e não, simplesmente, apontar como suposta fundamentação legal dispositivos legais de teor demasiadamente genéricos.

Há, portanto, de construir a relação lógico-normativa entre os fatos e a lei, a fim de demonstrar como, no caso concreto, há incidência de determinado dispositivo legal que autorize a autuação, o que não foi feito no presente caso, revelando, portanto, a ausência de escorreita fundamentação legal a legitimar a autuação em comento, finaliza.

In casu, portanto, vislumbra que a tipificação se sucedeu de maneira deficiente, posto que não trouxe, objetivamente, qual dispositivo legal teria sido descumprido e de que forma seria apto a justificar a caracterização da referida infração.

Sabe que a clareza da acusação é o primeiro pressuposto do devido processo legal, constituindo-se, na verdade, no ponto inaugural de uma relação dialética justa e pautada na igualdade dos litigantes. É por isso, inclusive, que o Decreto 7.629/1999 enfatiza que são nulos os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar, com precisão, a matéria objeto da exigência tributária, restando imprestável, para todos os efeitos, ato administrativo dotado de fundamentação deficiente (implícita, obscura ou contraditória).

Nesta linha, o artigo 18 do referido diploma normativo (transcrito), preconiza, entre os casos em que deva ser declarada a nulidade, aqueles em que o Auto de Infração não contém os requisitos para se determinar, com segurança, a infração, o que pressupõe, nos termos do artigo 39, inciso V do Decreto nº 7.629/1999 (copiado), a perfeita descrição dos fatos e norma legal infringida.

Argui que tais exigências legais, como se sabe, objetivam garantir o direito constitucional do Contribuinte, especialmente para ter condições de exercer a ampla defesa e o contraditório, de conhecer com clareza e precisão a infração que lhe é atribuída, o que depende da exata indicação de quais os fundamentos de fato e de direito em que se arrimaram os autuantes para caracterizá-la e definir a necessidade do recolhimento adicional de qualquer exação.

Ante o exposto, conclui que o Auto de Infração sob julgamento apresenta fundamentação deficiente, de sorte a inviabilizar o amplo exercício do direito de defesa e torná-lo inegavelmente nulo.

Presume (pois não conseguiu compreender a integralidade do enquadramento legal ao qual foi autuada) que os autuantes o acusaram de deixar de recolher o ICMS devido ao estado da Bahia em operações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado.

Assim, em razão de tal registro fiscal, a empresa supostamente teria realizado suas operações de transferências de mercadorias sem o devido recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual, conquanto tenha realizado o respectivo destaque dos tributos supostamente devidos.

Concluiu, então, que diante desta provável situação fática, está a empresa sujeita à penalidade prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, que corresponde a 60% do valor registrado pelas operações fiscalizadas.

Pontua que feita a devida rememoração do contexto fático que circunda a exigência fiscal, é imprescindível delinejar, antes mesmo de adentrar nos erros de procedimento cometidos pelas autoridades autuantes, o primeiro aspecto que trouxe estranheza ao contribuinte: a própria origem do lançamento fiscal de ofício.

Mostra ser sabido que, em regra, o ICMS é tributo lançado por homologação, de modo que cabia ao contribuinte apurar o valor devido e efetuar o pagamento correspondente à quitação da obrigação. *In casu*, apurou os tributos devidos e os declarou da forma devida. Assim, por consectário lógico, sequer havia motivação para o lançamento de ofício pelas autoridades administrativas.

Então, antes mesmo de se debruçar sobre as questões intrínsecas ao procedimento fiscal, questiona a origem deste ato administrativo, afinal, o tributo já havia sido declarado pelo contribuinte, cabendo à SEFAZ/BA apenas a cobrança do imposto, sem a necessidade de lavratura do Auto de Infração, com imposição de multa em face do contribuinte.

Além dos esclarecimentos concernentes à própria gênese do lançamento, ressalta que há patente vício material no procedimento de lançamento dos tributos, visto que, consoante será amplamente demonstrado adiante, aspectos essenciais da obrigação tributária não foram devidamente observados pelos autuantes.

Frisa, consoante já explicitado, que a imputação fiscal se refere à cobrança de ICMS em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado no estado da Bahia, ou seja, se está diante de suposto não recolhimento do ICMS-DIFAL.

Acerca do referido tributo, a própria Lei estadual nº 7.014/1996, que trata sobre a cobrança do ICMS no estado baiano, disciplina a matéria nos termos do artigo 2º, inciso IV, § 4º, inciso II e artigo 15, § 7º, transcritos.

A partir da análise dos citados dispositivos legais, infere duas conclusões: **a)** de fato, há previsão legal para cobrança do ICMS sobre as operações desempenhadas pela empresa ora impugnante; **b)** as alíquotas do ICMS serão aferidas de acordo com a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

Observa que os autuantes agiram em desconformidade com a legislação estadual, visto que atribuíram alíquota de 18% sobre todas as operações objeto do Auto de Infração, consoante disposto em recorte do demonstrativo de débito do lançamento.

Nesta primeira imagem, destaca o teor da acusação, que se refere ao fato de que o contribuinte “*deixou de recolher o ICMS devido ao estado da Bahia em função da EC nº 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bem ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado*”.

Paralelamente, ressalta a planilha inserida no Auto de Infração, com o necessário destaque às alíquotas atribuídas pelos autuantes, onde consta a alíquota de 18%.

Questiona como há de se entender que o contribuinte está sendo autuado pela suposta ausência de recolhimento do ICMS-DIFAL, isto é, pela diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual sobre a operação, para o estado da Bahia, se a alíquota aplicável ao caso concreto remonta ao percentual de 18%, que corresponde à alíquota interna geral do ICMS vigente até 21 de março de 2023?

Recorda o que dispõe o § 7º, do artigo 15 da Lei Estadual nº 7.014/1996: “*Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadoria, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto, o Estado fará jus à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual*”.

A partir da designação de alíquota no patamar de 18%, referente ao percentual geral até então utilizado internamente pelo estado da Bahia, as autoridades administrativas acabaram também por suprimir a possibilidade de que as mercadorias que chegaram ao estado por meio das operações desempenhadas pelo Magazine Luiza tenham sido provenientes de outras origens, finaliza.

Apenas para ilustrar esta hipótese, supondo que as mercadorias que foram objeto de autuação tenham sido importadas pelo contribuinte e depois submetidas à operação interestadual. Sabe-se que, neste exemplo, a importação utilizaria a alíquota de ICMS determinada pelo Estado sujeito ativo da obrigação tributária. Já a operação subsequente (interestadual) utilizaria a alíquota de 4%.

Ou seja, sequer há certeza sobre qual a alíquota interestadual a ser aplicada no caso tratado neste Auto de Infração. Diante desta obscuridade, só um procedimento nunca poderia ser feito pelas autoridades fiscais, qual seja: a aplicação de uma alíquota única de 18% sobre todas as operações que acarretaram a cobrança do ICMS-DIFAL pelo estado da Bahia.

Diante de todo esse contexto fático-jurídico ora elucidado, está claro que não há qualquer fundamento legal na atribuição da alíquota vislumbrada no Auto de Infração ora combatido. Por outras palavras, o procedimento fiscal possui mácula em um aspecto essencial da obrigação tributária exigida pelo estado da Bahia.

Tal circunstância resulta, invariavelmente, na necessidade de que a Junta de Julgamento Fiscal declare a nulidade material do Auto de Infração em epígrafe, afinal, estamos diante de vício que se refere à própria essência da relação jurídico-tributária, precisamente sobre o cálculo do montante do tributo devido.

Assim, restando amplamente consignada a imprescindibilidade da nulidade material no tocante ao erro metodológico responsável pela discrepância constante na fiscalização, aponta mais um grave equívoco vislumbrado no procedimento fiscal, qual seja: a equivocada base de cálculo utilizada para aferição do tributo supostamente devido.

Isto porque, aparentemente, o Fisco baiano realizou a apuração sem considerar o benefício da redução da base de cálculo a qual faz jus a parte impugnante. Ao contrário do procedimento realizado pelos autuantes, que se amparou em informações desconhecidas pelo próprio contribuinte, para calcular o montante do tributo devido, seria necessário levar em conta o disposto no artigo 266, inciso I, alíneas “a” e “b” do RICMS/BA, reproduzido.

Verifica que a diferença entre o valor apurado pelo Fisco e aquele que, de fato, seria devido pelo contribuinte, decorre da genericidade a qual se submeteu o procedimento fiscalizatório, que sequer atentou para a natureza das operações efetuadas pelo Magazine Luiza quando da lavratura do Auto de Infração.

Sustenta que ainda que a fiscalização compreendesse pela existência de divergência entre o montante apurado pelo contribuinte e aquele supostamente devido, o Auto de Infração sob análise deveria versar apenas sobre a eventual diferença encontrada, isto é, a autoridade fiscal teria competência apenas para constituir o crédito tributário sobre a assimetria observada, desde que o fizesse de forma amplamente fundamentada.

E isto definitivamente não ocorreu, assegura, vez que não há qualquer prova constituída nos autos a fim de subsidiar a atribuição da base de cálculo aduzida pelo estado da Bahia. Na realidade, o Fisco não se prestou a elucidar se houve erro na apuração e declaração do contribuinte, a fim de justificar os valores exorbitantes por ele encontrado.

Muito pelo contrário. Diante da simples análise dos documentos fiscais que amparam as operações fiscalizadas, percebe que todas as movimentações da empresa estão em perfeita consonância com a legislação tributária regente, isto é, o que se destaca é o fato de que sequer houve a devida redução da base de cálculo da operação efetuada pelo contribuinte para fins da apuração do ICMS-DIFAL supostamente devido.

Neste sentido, traz à evidência a discrepância entre os valores declarados pelo contribuinte e aquele exigido na vindicação fiscal. A título de exemplo, destaca as três últimas competências fiscalizadas, a fim de demonstrar que o Fisco aduziu que o ora Impugnante deve recolher montante completamente exacerbado em relação àquele anteriormente declarado pela empresa, plotando imagem relativa a planilha contendo o ano, mês e valor do DIFAL que teria de recolher ao estado da Bahia.

Em contraposição à planilha trazida pelos autuantes, apresenta Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS, as apurações efetuadas pelo contribuinte (doc. 2) para essas mesmas competências.

Apenas a título de arremate, mediante a análise destas três competências, observa que o Fisco baiano está cobrando R\$ 4.845.192,38 (quatro milhões, oitocentos e quarenta e cinco mil, cento e noventa e dois reais e trinta e oito centavos) a mais do que o Magazine Luiza tinha declarado anteriormente. Tal fato é ainda mais surpreendente quando se denota que essa divergência sequer foi objeto de explication pelas autoridades autuantes.

Assim, em razão de todos os equívocos apontados neste procedimento administrativo-fiscal, sobretudo no que tange à alíquota aplicável ao caso e à base de cálculo atribuída pelos autuantes, que culminam na declaração do vício material da vindicação fiscal, colhe as lições sedimentadas, em sede de pacificação de jurisprudência, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSR) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), última instância no processo administrativo-tributário federal, no julgamento realizado pela Primeira Turma, Acórdão nº 9101002.146, Processo nº 10280.005071/2001-42, Sessão de 7 de dezembro de 2015, Relator Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, trecho transscrito.

Indica ser a jurisprudência ora colacionada bastante elucidativa e pode ser perfeitamente compatível ao caso em comento. Percebe que o erro na quantificação do montante correspondente à cobrança da exigência fiscal, por se tratar da própria essência da obrigação tributária, merece ser reconhecido como elemento caracterizador do vício material, apto a ensejar a nulidade do Auto de Infração ou até mesmo a improcedência do feito.

Sabe que não lhe cabe fazer o trabalho fiscal que deveria ter sido realizado pelos autuantes, mas, tendo como base os princípios da boa-fé e da cooperação, a empresa Magazine Luiza S/A nunca se furtaria de colaborar com o procedimento fiscalizatório, auxiliando na análise das operações mercantis por ela desempenhadas, a fim de que esteja completamente demonstrada a licitude da respectiva apuração.

O que não pode, reforça, na verdade, é sequer se demonstrar quais os equívocos cometidos pela empresa e proceder com a autuação de forma completamente genérica, sem discriminação dos elementos essenciais da obrigação tributária.

Para além de todo o exposto, convém ressaltar mais uma fragilidade vislumbrada no procedimento fiscal. As respeitosas autoridades autuantes não verificaram que há depósito judicial do tributo exigido com base na competência de 04/2022 (docs. 3 e 4), consoante demonstra, acostando imagens das Guias de Recolhimento e Pagamento.

Diante de todo esse cenário, reputa indiscutível que a autoridade fiscal se reportou de forma completamente insegura quanto ao levantamento em questão, não merecendo, por esse motivo, a autuação prosperar.

Argumenta que a acusação se revela, nesse cenário, pouco cuidadosa. Tivesse a fiscalização adotado o cuidado que é típico e indispensável aos procedimentos tendentes à cobrança de tributos, teria identificado, sem qualquer dificuldade, que a metodologia aplicável para apuração dos tributos foi realizada de forma completamente equivocada.

Fala que 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 pelas diversas inconsistências na realização do levantamento fiscal, a única medida administrativa cabível é a determinação de nulidade do feito fiscal.

Neste sentido invoca entendimento firmado pela jurisprudência dos órgãos de justiça administrativa, mencionando 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 da SEFIN/RO, TATE, 2ª Câmara. Acórdão nº 293/13. Recurso nº 446/11. Processo nº 01-031642-3.

Portanto, a título de arremate, sabe que 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 os evidentes equívocos, os quais, como não poderia ser diferente, acarretam a completa iliquidez e incerteza do crédito tributário, espera que seja determinada a nulidade do Auto de Infração em comento.

Por fim, observa-se que, os motivos que justificam a decretação da nulidade do Auto de Infração 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, uma vez que a apuração supostamente equivocada do tributo decorre, exclusivamente, dos cálculos feitos pelos autuantes. A acusação é absolutamente descabida, de sorte que, caso não seja declarado nulo, o respectivo lançamento tributário há de ser julgado improcedente.

Ademais, por excesso de zelo, na remota hipótese de o Julgador considerar que as informações contidas nos documentos ora anexados não são suficientes para demonstrar que não houve, no caso dos autos, apuração equivocada do ICMS-DIFAL, impõe-se determinar que os autos sejam baixados em diligência, a fim de que sejam produzidas todas as provas/elementos capazes de constatar a existência do direito ora sustentado, nos termos do artigo 148 da Lei nº do PAF/BA.

No que tange à natureza da cobrança perpetrada pelo fisco baiano, salienta que o STF, nos autos do RE 1287019/DF e da ADI 5469/DF, declarou inconstitucional a exigência de ICMS DIFAL sobre operações de venda destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, por entender que a cobrança da exação deveria ser precedida da edição de lei complementar nacional regulamentadora das condições gerais de sua instituição. Para adotar seu posicionamento, a Suprema Corte consignou que, naquela oportunidade, inexistiam na LC 87/96, ou mesmo em outra LC, dispositivos que estabelecessem normas gerais acerca da instituição daquele imposto.

Diante do julgamento empreendido pelo STF, e, especialmente, da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, fala ter o legislador nacional editado a LC 190/2022, a qual alterou dispositivos da LC 87/96, para regulamentar a cobrança do imposto incidente sobre operações de venda interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte, ou não, do ICMS. A referida lei, por sua vez, foi publicada em 05/01/2022.

Ocorre que, anteriormente à edição da referida LC, o Estado da Bahia publicou, em 30/12/2021, a Lei nº 14.415/2021, a qual, alterando dispositivos da Lei nº 7.014/1996, tratou da exigência do ICMS DIFAL incidente sobre operações destinadas a consumidor final localizado nesse Estado.

Reforça que nos julgamentos acima relacionados, o STF afastou a cobrança do ICMS DIFAL até então promovida pelos Estados por considerar que a exigência dessa exação deveria ser

precedida da edição de LC nacional, nos termos exigidos pelos artigos 146, incisos I e III e 155, inciso II c/c § 2º, inciso XII da CF/88.

Percebe que segundo a Corte Suprema, para que a exigência do ICMS DIFAL pelos Estados observasse os ditames constitucionais, seria necessário que, após a EC 87/2015, houvesse a edição de lei complementar nacional regulamentadora de normas gerais sobre a nova hipótese de incidência prevista no artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII da CF/88. Em seguida à publicação dessa LC, cada Estado deveria editar lei própria instituidora da nova exigência tributária e somente a partir disso seria possível a cobrança do ICMS DIFAL.

Ao antecipar a edição de lei própria à publicação da LC nacional exigida pelos artigos 146, I e III e 155, II c/c § 2º, XII da CF/88, portanto, o Estado da Bahia findou por instituir cobrança eivada de inconstitucionalidade, a qual, por sua vez, não é passível de ser convalidada após a edição da LC 190/2022.

Lembra que há muito, o STF vem adotando posicionamento no sentido de que as “*condições constitucionais para tributação*” do ICMS devem observar um “*fluxo de positivação*” para que a incidência do imposto seja constitucionalmente válida. Sob esse fundamento, a Corte Suprema tem entendido que a hipótese de incidência do imposto deve constar em dispositivo constitucional, o qual deve ser regulamentado por lei complementar nacional e, somente após, disciplinado em leis próprias de cada Estado.

Inclusive, nos casos em que esse “*fluxo de positivação*” não é observado, o STF tem afastado o fenômeno da “*constitucionalização superveniente*” e declarado a inconstitucionalidade de normas estaduais instituidoras do imposto editadas anteriormente à lei complementar de normas gerais sobre a matéria, arremata.

Fala ser a inconstitucionalidade empreendida pela lei baiana ainda mais grave quando se leva em conta o fato de que, ainda no ano de 2021, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 1287019/DF e da ADI 5469/DF, deixou claro que a cobrança do ICMS DIFAL por lei estadual deveria ser precedida da edição de LC nacional.

Diante de todo o exposto, considera restar evidente que a Lei Estadual nº 14.415/2021, publicada anteriormente à LC 190/2022, deve ser considerada inválida por malferir os artigos 146, incisos I e III e 155, inciso II c/c § 2º, inciso XII da CF/88.

Assim, por consectário lógico, entende dever ser afastada a cobrança empreendida pela autoridade fiscal a título de ICMS DIFAL sobre operações de venda interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto até que haja a publicação de lei estadual em conformidade com a LC 190/2022, observando-se, nesse caso, que a referida lei não poderá produzir efeitos antes de noventa dias de sua publicação.

Reitera que as cobranças efetuadas pelo Fisco dizem respeito ao ano de 2022. Todavia, tal exação neste período sequer está permitida pelo ordenamento jurídico brasileiro, visto que a matéria ainda está em discussão no Supremo Tribunal Federal.

Lembra não ter havido o trânsito em julgado das ações constitucionais de controle abstrato que discutem a cobrança de ICMS-DIFAL. A este respeito, convém delinear que foram opostos Embargos de Declaração no dia 13 de maio de 2024 nas ADI 7066 e 7070, ainda pendentes de julgamento.

Assim, considerada a pendência, não vislumbra qual será a decisão final do processo, tampouco quando ocorrerá o transito em julgado da decisão. Insta salientar que o Supremo Tribunal Federal também não se posicionou acerca da abrangência e limites temporais no que tange à aplicabilidade das legislações locais que instituíram o DIFAL como prescrito pela Lei Complementar nº 190/2022.

O que aqui se evidencia é que, diante das contradições avistadas em sede do julgamento das ADI 7.066, 7.078 e 7.070, é certo que os Embargos de Declaração interpostos no dia 13/05/2024 ensejarão

algum efeito modificativo, de modo que proferir julgamento com base em expectativa de entendimento final firmado pelo STF é contrário a qualquer busca pela economia processual.

Aduz que, inclusive, estando o processo pendente de decisão de embargos, há ampla possibilidade de modulação temporal dos efeitos da decisão proferida pelo STF. Afinal, tal instrumento de proteção à segurança jurídica e ao excepcional interesse social já foi aplicado no Tema 1.093, que versava sobre a necessidade de edição de lei complementar para a cobrança do ICMS–DIFAL. Além disso, os requisitos da proteção à segurança jurídica, excepcional interesse social, que justificam eventual modulação estão presentes neste caso concreto, não se podendo ignorar a probabilidade de sua aplicação no julgamento das ADI 7.066, 7.078 e 7.070.

Caso ainda se considere que, pelo fato de já haver sido publicado os acórdãos das ADI, mesmo com julgamento de Embargos ainda pendente, não se deva decidir pela insubsistência da imputação fiscal, deve-se considerar que no dia 21/08/2023, o RE 1426271 foi destacado como representativo de controvérsia, ensejando o destaque do tema 1.266 da repercussão geral, também perante o STF, como se pode ver na Ementa acostada.

Ou seja, em ambos os casos, seja o das ações diretas de inconstitucionalidade, seja o do recurso afetado à sistemática do artigo 1.036 do CPC, tratando-se de precedente vinculante (artigo 927, incisos I e III do CPC), a conclusão a que chegar a Suprema Corte, quando do julgamento das ADI 7.066, 7.070 e 7.078 e no tema 1266, será de observância obrigatória por este Tribunal Administrativo. Configura-se, assim, em verdadeiro fato subordinante que definirá o próprio julgamento de mérito destes autos, arremata.

Desta feita, considerando que as decisões proferidas pelo STF nas ações diretas de inconstitucionalidades e no julgamento de casos representativos de controvérsia segundo a repercussão geral tem efeito vinculante e *erga omnes*, não há outra conclusão possível senão quanto à improcedência da acusação fiscal no que tange aos fatos geradores ocorridos no ano de 2022.

Ainda que superados os argumentos tecidos nos tópicos anteriores, o que só se cogita em observância ao princípio da eventualidade, entende dever ser reduzido o valor do débito fiscal em espeque através, ao menos, da minoração da multa aplicada à impugnante, fixada no exacerbado percentual de 60% (sessenta por cento) do montante principal, uma vez ser sabido que, com exceção das hipóteses expressamente previstas no inciso XLVI, “b”, do artigo 5º e do artigo 243 da Constituição Federal, ser vedado o confisco, sob pena de violação ao direito de propriedade.

Não é por outro motivo que o Órgão Pleno do E. Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente entendido pela aplicação do princípio da vedação ao confisco também para o caso das multas em matéria tributária, inclusive em Ação Direta de Inconstitucionalidade. Nestes termos, traz como paradigma a decisão contida no julgamento da ADI 1075, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, em trecho copiado.

Particularmente, destaca que o STF iniciou o julgamento do Tema nº 816 de Repercussão Geral (Recurso Extraordinário nº 882.461), no qual o Tribunal propôs a fixação da tese de que as multas moratórias cobradas pela Fazenda Pública, tal como aquela cobrada no Auto de Infração em epígrafe, devem observar o limite máximo de 20% do valor do débito.

No caso dos autos, aponta que, contudo, a multa aplicada na hipótese em apreço, em valor correspondente a 60% do imposto supostamente devido exorbita, em muito, os limites adotados pelo STF e pelos demais tribunais pátrios.

Nota, inclusive, que essa posição do STF é amplamente reiterada, de modo a indicar a insubsistência de multas moratórias com nítido caráter confiscatório, conforme sintetizado na tabela acostada.

Acerca desse ponto, em especial frente ao disposto no Código de Processo Civil, o qual possui como um dos seus pilares a uniformização das decisões, de modo que a jurisprudência (tanto administrativa quanto judicial) seja coerente e estável, diz ser imperioso o reconhecimento da

confiscatóriidade da multa aplicada ao presente caso.

Justifica pelo fato de o artigo 927 do CPC (reproduzido) determinar, de forma cristalina, que os juízes e tribunais deverão observar as decisões exaradas pelos órgãos especiais, de modo a unificar e estabilizar a jurisprudência.

Ressalta, ainda, que o CPC, em seu artigo 15, determina que tal Código deve ser interpretado de forma conjunta e integrada ao processo administrativo. Assim, analisado o CPC em conjunto com o processo administrativo e visando dar maior segurança e estabilidade às decisões proferidas pelos julgadores administrativos, resta evidente que também o órgão julgador administrativo deverá observar as orientações e decisões prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal, em razão da aplicação subsidiária e integrada das normas do CPC.

Da análise do CPC, considera ficar clara a necessidade de sua aplicação subsidiária e integrada com o processo administrativo, de modo que, para a garantir uma jurisprudência estável e conforme, deve o órgão julgador administrativo estadual respeitar e aplicar o entendimento exarado pelo STF.

Assim, cabe ao Julgador Tributário realizar uma interpretação integrada do CPC com o presente Auto de Infração, de modo a chegar na inegável conclusão de que a penalidade aplicada no presente caso é notadamente confiscatória e desproporcional, de modo a ser imperioso o seu cancelamento.

Portanto, ante a todo o exposto acima, diante do caráter confiscatório e desproporcional da penalidade imposta, é imperioso o seu cancelamento, o que desde já se requer, sob pena de violação ao artigo 5º, caput da Constituição Federal.

Caso tal entendimento não seja empreendido pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, vê como necessário que a multa fixada no patamar de 60% seja ao menos reduzida para 50%, uma vez que este percentual é o aplicável quando, na falta do recolhimento do imposto nos prazos regulamentares, o tributo tenha sido informado na respectiva declaração eletrônica, consoante dispõe o artigo 42, inciso I da Lei nº 7.014/1996, reproduzido.

Assim, ainda que não se reduza a multa punitiva para os patamares constitucionais anteriormente defendidos, que seja respeitado ao menos o disposto na legislação estadual, a fim de que a justiça fiscal possa ser, de fato, aplicada no caso ora discutido, conclui.

Mercê de todo o exposto, requer que seja conhecida e acolhida a presente defesa, a fim de que:

- a) seja reconhecida a nulidade material do impugnado Auto de Infração, em razão da deficiência na fundamentação legal, nos termos do tópico próprio ou diante dos vícios materiais constatados quando da aplicação das alíquotas e da determinação da base de cálculo, que resultaram em cálculo equivocado do montante do tributo devido, nos termos do tópico;
- b) caso não atendido o pedido anterior, seja reconhecida a improcedência do impugnado Auto de Infração pelos mesmos motivos expostos, isto é, pela cabal demonstração de equívocos na aferição da matéria tributável, nos exatos termos definidos pelo RICMS/BA, bem como pela descabida cobrança do ICMS-DIFAL mediante a aplicação da Lei nº 14.415/2021;
- c) na eventualidade de não acolhimento dos pleitos anteriores, seja determinada a realização de diligência fiscal, nos termos dispostos pelo artigo 148 da Lei nº do PAF/BA, a fim de que sejam produzidas todas as provas/elementos capazes de constatar a existência do direito sustentado;
- d) em caráter subsidiário, caso não atendidos os pedidos anteriores, que sejam reduzidas as multas a patamares razoáveis, nos termos das razões postas.

Informação Fiscal prestada pelos autuantes (fls. 53 a 55), após resumir a autuação e os termos defensivos, argumenta em relação a alegação de nulidade do Auto de Infração, não proceder, visto que ao alegar tal fato, contestar a infração acusada, após ampla preliminar.

Fala que a descrição e a capitulação da infração apresentada no SLCT (Sistema de Lançamento de

Crédito Tributário) da SEFAZ, ainda que sintéticos contemplam os elementos necessários ao entendimento e à manifestação pelo autuado, conforme amplamente praticado no âmbito do CONSEF.

Pontua não se justificar a arguição de não haver como entender a cobrança do DIFAL/BA em decorrência da utilização da alíquota de 18%, vez que no período autuado de janeiro a dezembro de 2022 era exatamente esta a alíquota prevista na legislação estadual.

Lembra que o anexo acostado à fl. 04, apresentado ao autuado, informa com clareza os valores devidos mensalmente, cujos cálculos foram elaborados e apresentados nos documentos fiscais pelo comercial, limitando-se os prepostos fiscais ao mero somatório mensal.

Reforçam que o mesmo somatório a própria empresa realiza, inclusive, para apresentação mensal ao Fisco, por meio da GIA (Guia de Informação e Apuração).

Diz ser sabido que a cobrança do DIFAL para consumidor final teve seus termos modulados por decisão do STF, que estabeleceu o marco de 05/04/2022, como referência para o início da repartição pelos estados.

Aponta que curiosamente ou maliciosamente, a autuada obedece a decisão, destacando e cobrando do destinatário o valor da partilha, sem, contudo, proceder ao devido recolhimento.

Reforça que de tudo isso tem ciência a autuada, cuja defesa, como se verá, tem caráter de mera tergiversação, opina, buscando manter a prática ilegal e permanente de destacar o ICMS devido ao estado de destino, cobrá-lo do adquirente das mercadorias e dele se apropriar, incorrendo, assim, no crime de apropriação indébita.

Argui que a questão a ser respondida pela empresa autuada é se acredita indevida a cobrança do ICMS-DIFAL para consumidor final, por qual razão destaca tal parcela no documento fiscal e a cobra do destinatário?

Ainda perquire a autuada, se caso entenda não haver legislação que ampare a repartição do ICMS nas vendas interestaduais da espécie, qual a razão de não emitir documento de venda com destaque do imposto de forma integral para o estado de origem da mercadoria?

E ainda: Se a legislação editada não é suficiente para amparar a repartição acordada entre os estados, por que esta mesma legislação serviria para justificar a redução de carga tributária das mesmas operações?

Aponta que nos documentos fiscais emitidos com destaque do ICMS-DIFAL, o qual é efetivamente cobrado do destinatário, a autuada consigna textualmente no campo “informações complementares”, os valores totais do ICMS interestadual: “*DIFAL da UF R\$...*”, informando o valor respectivo de cada operação, assim o fazendo em todo o período autuado, no qual destaca a complementação de alíquota, cobrando do consumidor e apropriando, de modo que considera flagrantemente ilegal, ao próprio caixa.

Confirma que o sujeito passivo efetivamente destacou e cobrou dos consumidores finais destinatários, parcela do ICMS em nome do estado da Bahia, não restando outra hipótese, qual seja, o recolhimento ao ente federado em nome do qual efetuou destaque e cobrança do imposto.

Foi feito o encaminhamento ao CONSEF pelo órgão preparador em 28/05/2025, para instrução e julgamento (fl. 57), sendo os autos recebidos no CONSEF em 29/05/2025 (fl. 57-v) e encaminhados a este relator em 04/06/2025 (fl. 59), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

Registrada a presença do advogado da empresa, Dr. Leonilson Lins de Lucena Filho, OAB/PB 27.590, para realização da sustentação oral, na qual reafirma os argumentos defensivos postos, destacando que o DIFAL somente foi regulamentado pela LC 190/2022, e somente poderia produzir efeitos em 2023, sem respaldo legal inclusive estadual, vez que a Lei nº 14.415/2021 foi publicada antes da LC 190/2022.

Fala, ainda da existência de embargos de declaração que impediriam a exigência tributária.

Por todo este contexto não vê como prosseguir a exigência fiscal, destacando o vício material no levantamento, vendo confusão conceitual no Auto de Infração.

Perguntado acerca de recolhimentos no ano de 2022, acha que sim, poderia verificar junto com o setor fiscal da empresa, mas houve o destaque do imposto partilhado que eventualmente seria devido ao estado da Bahia.

Igualmente questionado em relação a base de cálculo respondeu que a divergência foi decorrente da metodologia utilizada pelos autuantes, e que os valores informados nas GIAs apresentadas pelo estabelecimento correspondem aos valores lançados pela Fiscalização.

Diz que a empresa retém o imposto mas questiona a validade e possibilidade legal da cobrança.

VOTO

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

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por através de transmissão pelo Domicílio Tributário Eletrônico de Termo de Intimação Fiscal, em 26/09/2024, de acordo com o documento de fls. 05 e 06.

Os elementos que suportam a acusação se encontram à fl. 04 dos autos.

Já a ciência da autuação se deu também através do Domicílio Tributário Eletrônico, frente a transmissão de mensagem científica da lavratura do Auto de Infração, com os anexos que sustentam a acusação, em 01/10/2024, conforme documento de fls. 11 e 12, tendo sido anexados os arquivos contendo a demonstração completa do débito apurado.

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

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

Inexiste, pois, contrariamente ao entendimento defensivo, qualquer insegurança jurídica em relação ao lançamento, que, conforme visto, seguiu rigorosamente a legislação quando de sua confecção, atentando para os princípios do processo administrativo fiscal, e assegurando o pleno 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.

Analizando as questões preliminares postas, inicio pelo argumento de deficiência na fundamentação, pela imperfeição quanto ao enquadramento legal dos fatos.

Da análise da peça exordial do lançamento, constato que foram devidamente adequados e correspondentes aos fatos ocorridos o enquadramento legal realizado, tendo em vista que a acusação formalizada pelo Auto de Infração nada mais é do que a falta de recolhimento pelo sujeito passivo da parcela de imposto correspondente a partilha que cabia ao estado da Bahia, em operações que destinasse mercadorias para este estado, para consumidores finais não

contribuintes do ICMS.

E na hipótese do inciso IV, do caput deste artigo 2º, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual caberá ao remetente e o prestador localizados em outra unidade da Federação, inclusive se optante pelo Simples Nacional, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, os dispositivos elencados dizem respeito, exatamente a tal situação ao anotarem de forma pontual e precisa aqueles dispositivos que dizem respeito a incidência do imposto (artigo 2º, inciso IV), nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto, § 4º, inciso II do mesmo artigo 2º (ou seja, a responsabilidade tributária do remetente das mercadorias), artigo 15, inciso VII (alíquotas aplicáveis as operações) e 49-B (O recolhimento a que se refere o inciso II, do § 4º do artigo 2º deverá ser realizado pelo remetente ou prestador, localizado em outra unidade da Federação, na seguinte proporção do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a interestadual).

Difícil ser mais claro!

O lançamento tributário nada mais é do que o procedimento administrativo pelo qual o Estado, com base em seus registros e informações disponíveis, determina o valor devido pelo contribuinte a título de imposto, de acordo com as regras estatuídas nas leis e normas tributárias, ou seja, vem a ser o meio pelo qual o Fisco constitui o crédito tributário, reforço.

Em relação ao alegado cerceamento de defesa, também não se apresenta presente no lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Ademais, os demonstrativos elaborados e apresentados ao contribuinte são por demais claros quanto a infração arrolada, contendo todos os elementos indispensáveis para a perfeita compreensão da acusação contida, tanto é assim que o contribuinte bem soube se defender da imputação, e neste momento apreciada.

Foi ainda franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

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

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

“O princípio do contraditório, que é inherente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.”

*Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;
2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;
3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;
4- direito de apresentar defesa escrita”*

Já Odete Medauar (Direito Administrativo Moderno. 16ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 182), nos ensina que “*O contraditório significa a faculdade de manifestar o próprio ponto de*

vista ou argumentos próprios, ante fatos, documentos ou pontos de vistas apresentados por outrem” vindo a ser “Elemento ínsito à caracterização da processualidade, o contraditório propicia ao sujeito a ciência de dados, fatos, argumentos, documentos, a cujo teor ou interpretação pode reagir, apresentando, por seu lado, outros dados, fatos, argumentos, documentos”.

Desnecessário se dizer que isso foi exercido em toda a sua plenitude ao curso de toda a instrução processual pela empresa e seus advogados, à vista do extenso relatório acima.

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para a infração lançada, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa (Processo administrativo e suas espécies. 2003, p. 15.) assim entendido:

“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”.

E mais: contrariamente ao ponto de vista da defesa, de igual modo, atendeu o lançamento ao princípio da motivação, que segundo Diógenes Gasparini (Direito Administrativo – 10^a. Ed. Rev. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2005. p. 23), “...a motivação é necessária para todo e qualquer ato administrativo, pois a falta de motivação ou indicação de motivos falsos ou incoerentes torna o ato nulo devido a Lei n.º 9.784/99, em seu artigo 50, prevê a necessidade de motivação dos atos administrativos sem fazer distinção entre atos vinculados e os discricionários, embora mencione nos vários incisos desse dispositivo quando a motivação é exigida”.

O CARF, quando da apreciação que resultou no Acórdão 2301-003.426, firmou que “Quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material”.

Para o mesmo órgão, agora no Acórdão 9303-005.461, “Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação (...) ensejam a sua nulidade por vício material”, consistente em “falta de motivação ou motivação errônea do lançamento”.

Inicialmente, cumpre firmar que nos termos do artigo 37, *caput*, da Carta Magna, a Administração Pública deve se pautar sempre com base no princípio da legalidade, e todos os seus atos devem estar estabelecidos em lei, não sendo possível praticar seus atos de forma discricionária.

Já a Lei Federal nº 9.784/99, responsável por regular o processo no âmbito administrativo da Administração Pública Federal, estabelece por meio de seu artigo 2º, que ela deverá obedecer além do princípio da legalidade e outros, a motivação.

Mais adiante, no artigo 50, firma de forma expressa, que os atos administrativos devem ser obrigatoriamente motivados, contendo a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, de maneira explícita e clara, sendo certo que a ausência do elemento de motivação do ato administrativo, deflagra a nulidade do ato.

Por outro lado, o artigo 55 da mesma Lei Federal nº 9.784/99, tem como regra geral, que os atos administrativos eventualmente eivados de vício de motivação são convalidáveis, haja vista ele não atingir o conteúdo do ato administrativo.

A invalidade em apreço é corrigida por intermédio de outro ato administrativo, no qual há a

exteriorização formal do motivo.

O próprio artigo 142 do CTN, já mencionado em momento anterior, que estabelece sobre o lançamento, é expresso ao dispor que compete privativamente à autoridade administrativa ao constituir o crédito tributário, determinar a matéria tributária.

Dessa maneira, tem-se como imprescindível para a validade do ato, que ele disponha de forma clara e expressa os motivos que ensejaram a aplicação do dispositivo legal, responsável por criar o fato jurídico e instalar a relação subjetiva entre os sujeitos ativo e passivo.

Os autuantes, quando do lançamento, constataram o que consideraram como prática de ato pelo contribuinte, em sentido contrário ao da previsão legal, para embasar o Auto de Infração, apontando detalhadamente a conduta do sujeito passivo.

Dito isso, na peça de impugnação, ainda que o sujeito passivo aponte vício de motivação, pelos conceitos e posições acima externados, o presente lançamento não traz qualquer fundamentação legal equivocada, nem existem omissões quanto a descrição dos fatos arrolados pela fiscalização e tidos como contrários às normas legais vigentes.

Tal conclusão advém de breve leitura da infração, da descrição dos fatos e do enquadramento legal, além do substrato probante trazido pelos autuantes e acostado aos autos.

Logo, ainda que a obrigatoriedade da motivação do ato administrativo esteja firmada em princípio constitucional, se apresentando como essencial ao regime jurídico-administrativo brasileiro, foi devidamente atendida e respeitada na presente autuação, o que leva à rejeição do argumento defensivo posto, vez estar a infração devidamente comprovada pelos demonstrativos elaborados pelos autuantes.

A acusação é bastante clara, precisa e cristalina, e a maior prova disso é ter o contribuinte de forma completa contraditado a mesma, em sua longa peça de impugnação, trazendo vários argumentos ora apreciados, inexistindo, como já firmado alhures, qualquer conduta dos autuantes capazes de tornar nulo o lançamento, até pela singeleza da acusação: destacou e recebeu os valores correspondentes ao imposto partilhado com o estado da Bahia e não os recolheu.

E aqui, diga-se de passagem, a forma que o estado da Bahia tem para cobrar o imposto inadimplido pelo contribuinte durante longo lapso temporal entre as ocorrências (2022) e o lançamento (2024) seria pela constituição do crédito tributário, dispensada qualquer outra providência, eis que sabedor o contribuinte de sua condição de devedor.

Obedecidos, pois, os princípios do artigo 39 do RPAF/99, e não como equivocadamente enumera o contribuinte em diversos momentos “Lei do PAF da Bahia”, não se caracterizando qualquer ato dos autuantes quanto a formalizar as condutas previstas no artigo 18 do mesmo dispositivo regulamentar.

Já em relação ao argumento de utilização de alíquotas erradas pelos autuantes, esclareço que o Sistema de Lançamento do Crédito Tributário (SLCT), utilizado para a lavratura dos Autos de Infração, toma como ponto inicial de informação o valor do imposto devido apurado, e a partir daí estabelece a alíquota interna e a base de cálculo.

Assim, o cotejamento correto deve ocorrer entre os valores do imposto tido como devido pelo Fisco e aqueles considerados corretos pelo contribuinte. E quanto a isso não houve qualquer observação defensiva.

Por tais motivos, rejeito as arguições preliminares postas.

Passando a apreciar a questão prejudicial de realização de diligência, requerida pela defesa, indefiro o pedido, à vista o 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 pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (Notas Fiscais emitidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), 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 diligência/perícia, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado.

Além disso, os fatos que ensejaram a autuação se reportam a parcela de imposto destacado em Notas Fiscais a favor do estado da Bahia, cobrado dos adquirentes/destinatários das mercadorias, consumidores finais não contribuintes do imposto, todavia não recolhidos, reitero.

Ou seja, parcela de imposto cobrado, contudo não recolhido para a Bahia.

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 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 oportunânea.

Nestes termos, temos a título de exemplo, decisão do AgRg no REsp 1.415.970MT, Relatora Ministra Nancy Andrichi, 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.

Neste sentido, 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 juiz.’ (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.

Adentrando no mérito, constato que o deslinde da matéria encartada na autuação passa pela verificação quanto a vigência da Lei Complementar nº 190/2022.

Analiso inicialmente as considerações traçadas pela defesa quanto ao marco inicial da vigência da Lei Complementar nº 190/2022, datada de 04/01/2022, a qual promoveu alteração na Lei Complementar nº 87/96, especialmente no tocante a exigência do Diferencial de Alíquota, sendo essencial registrar que o STF firmou a seguinte tese para o Tema 1.093: “*A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais*”, cujo efeito foram modulados para o exercício de 2022.

Ou seja: o STF entendeu por modular os efeitos para afastar a exigência do diferencial de alíquota de ICMS apenas no exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, ou seja, a decisão acerca da constitucionalidade da cobrança passa a produzir efeitos a partir de 01/01/23.

Esclareça-se, a propósito, ser o Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL) um mecanismo instituído para proteger a competitividade do estado onde o comprador de uma mercadoria reside. O tributo deve ser recolhido pelo contribuinte do ICMS quando há diferença entre alíquota interna do estado de destino da mercadoria e a alíquota interestadual.

Com a publicação da Lei Complementar nº 190/2022 ocorrida em 04/01/2022 houve questionamento dos contribuintes quanto o início da sua vigência, em razão de normas constitucionais que estabelecem que leis que instituem ou aumentam alíquotas de tributos não detêm vigência imediata, como aliás, arguido na defesa.

Em que pese a discussão acerca da Lei Complementar que regulamentou a cobrança do tributo, devia observar a anterioridade para começar a produzir efeitos, ou seja, o imposto só poderia ser cobrado no exercício financeiro seguinte à entrada em vigor da lei, em 2023, para não surpreender o contribuinte, buscando proporcionar maior segurança jurídica à relação jurídico-tributária, recente decisão proferida pelo STF se posicionou no sentido de que a referida Lei não cria nem aumenta tributo e definiu, que em razão da novatena, a legislação deveria ser aplicada a partir de 05/04/2022.

A discussão encetada se estendeu sendo que em 29/11/2023, as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) 7066, 7078 e 7070, que tratavam da possibilidade de cobrança do diferencial de alíquotas (DIFAL) em operações com consumidores finais não contribuintes do ICMS pelos Estados, a partir do exercício financeiro de 2022, nos termos da Lei Complementar 190/2022, todas sob a relatoria do Ministro Alexandre de Moraes foram julgadas, através do Plenário Virtual.

Na decisão prolatada, por maioria, os Ministros analisaram a necessidade de observação dos princípios da anterioridade geral e nonagesimal, em razão da possível instituição de uma nova relação tributária, sendo fixado o entendimento de que a Lei Complementar nº 190/2022 não estabeleceu nova relação tributária e, consequentemente, deve ter vigência após noventa dias de sua promulgação, fixando a necessidade de observação apenas da anterioridade nonagesimal.

Prevaleceu no julgamento o voto do ministro relator, para quem deve ser observado, no caso, o princípio da anterioridade nonagesimal, expressamente mencionado na parte final do artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022, que estabelece que a lei deve produzir efeitos após 90 dias da data de sua publicação.

De acordo com o ministro, não se aplica ao caso o princípio da anterioridade anual, na medida em que a Lei Complementar nº 190/2022 não criou tributo, mas apenas estabeleceu regra de repartição de arrecadação tributária. A seu ver, houve o fracionamento do tributo entre o estado produtor e o estado de destino, sem repercussão econômica para o contribuinte, tendo o acompanhado neste entendimento pelos ministros Dias Toffoli, Gilmar Mendes, Nunes Marques, Luiz Fux e Luís Roberto Barroso.

Esclareça-se que em fevereiro de 2021, o STF decidiu que esse mecanismo de compensação teria de ser disciplinado por meio de Lei Complementar, sendo que em dezembro de 2021, foi aprovada a Lei Complementar nº 190, todavia a sanção presidencial ocorreu apenas em 04 de janeiro de 2022, como já reportado, fato que motivou a discussão sobre o início de sua vigência.

De um lado, os contribuintes sustentavam ponto de vista de que a cobrança só poderia ser exigida em 2023, ao passo que os Estados apontavam preocupação com a queda na arrecadação sem a cobrança do DIFAL em 2022.

O ministro Relator indeferiu pedido de medida cautelar nas três Ações Diretas de Inconstitucionalidade já mencionadas (ADIs 7066, 7070 e 7078) que questionam a Lei Complementar nº 190/2022, editada para regular a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (DIFAL/ICMS), previsto na Lei Complementar nº 87/1996.

Na ADI 7066, a Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ) argumentava que, como a lei foi promulgada em 2022, a cobrança só poderia vigorar em 2023.

Em sua decisão, o ministro ressaltou que o princípio constitucional da anterioridade previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, protege o contribuinte contra intromissões e avanços do Fisco sobre o patrimônio privado.

Considera que, no caso em análise, isso não ocorre, pois se trata de tributo já existente, sobre fato gerador tributado anteriormente (operações interestaduais destinadas a consumidor não contribuinte), por alíquota (final) inalterada, a ser pago pelo mesmo contribuinte, sem aumento do produto final arrecadado. Como a alteração legal não prejudica, nem surpreende o contribuinte, a concessão da liminar seria inviável.

Já nas ADI 7070 e 7078, os Estados de Alagoas e Ceará, respectivamente, contestavam a determinação legal de que a cobrança do tributo só seria retomada três meses após a criação de um portal com as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias nas operações e nas prestações interestaduais (artigo 24-A, parágrafo 4º da Lei Complementar, observando que o decurso de mais de noventa dias desde a edição da norma descharacterizaria o requisito do perigo da demora, necessário para a apreciação da liminar).

O Ministro Relator declarou, ainda, a extinção da ADI 7075, ajuizada pelo Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Produtos Siderúrgicos (SINDISIDER), diante do entendimento de que a entidade não possuía legitimidade para propor ações de controle concentrado de constitucionalidade, como as ADI, uma vez que a jurisprudência vigente no STF atribui legitimidade apenas às confederações sindicais, e não às entidades sindicais de primeiro e de segundo graus.

Ainda importante lembrar, à vista da argumentação defensiva posta, que quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469 e do Recurso Extraordinário nº 1.287.019, o STF reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, prevista na legislação estadual e no Convênio ICMS 93/15, por invasão de campo próprio de Lei Complementar Federal.

Todavia, os efeitos do julgado foram modulados a fim de preservar o equilíbrio financeiro estatal, além de preservar a Segurança Jurídica.

Registre-se, entretanto, o fato de que grande parte da arguição defensiva repousa na apreciação da matéria relativa ao julgamento realizado quanto a cobrança de DIFAL em operações interestaduais para não contribuintes do ICMS, que resultou no Tema de Repercussão Geral 1.093 do STF, razão pela qual em razão da decisão adotada, o prazo nonagesimal para a vigência da Lei Complementar nº 190/2022, somente permitiria que a cobrança do ICMS DIFAL ocorresse a partir de 05/04/2022, razão e motivo para a exclusão da ocorrência lançada no mês de janeiro de 2022, que poderia e deveria ter sido feita pelos autuantes, quando da informação fiscal.

Em relação a citação do Tema 1.266 do STF, pela defesa do contribuinte, esclareço que o mesmo trata quanto a incidência da regra da anterioridade anual e nonagesimal na cobrança do ICMS com diferencial de alíquota decorrente de operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 190/2022, exata matéria ora discutida.

Tem por Relator o Ministro Alexandre de Moraes, sendo Recurso Extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 18, 60, § 4º, I, 146-A, 150, II, III, b e c, 151, III, 152 e 170, IV da Constituição Federal, a incidência ou não das garantias da anterioridade anual e nonagesimal em face da administração tributária, com vistas a assegurar princípios como o da segurança jurídica, da previsibilidade orçamentária dos contribuintes e da não surpresa e, de outro, a conformação normativa que permitiu, observados os parâmetros previstos na Lei Complementar nº 190/2022, o redirecionamento da alíquota do ICMS, conforme previsto na Emenda Constitucional nº 87/15, em relação ao RE 1426271, no qual, após o voto do Ministro Relator Alexandre de Moraes, que dava parcial provimento ao recurso extraordinário a fim de considerar válida a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS em operações interestaduais de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto a partir de 04 de abril de 2022, conforme art. 3º da Lei Complementar nº 190/2022, reconhecendo-se a constitucionalidade das leis estaduais e distritais que regulamentaram a cobrança do DIFAL editadas após a EC 87/2015 e antes da referida Lei Complementar, produzindo seus efeitos a partir da vigência desta naquilo que for compatível, propondo a fixação das seguintes teses (tema 1.266 da repercussão geral):

“I - É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual estabelece vacatio legis no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, ‘c’, da Constituição Federal.

II - As leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 190/2022”.

O processo foi destacado pelo Ministro Nunes Marques, no entanto, em 26/06/2025 o destaque foi cancelado, estando com previsão de julgamento no plenário virtual entre os dias 01 e 08 de agosto de 2025.

Digno de registro é que, apesar do reconhecimento de Repercussão Geral, o STF não determinou a suspensão automática de todos os processos sobre o tema, o que significa dizer que os mesmos têm seu prosseguimento assegurado.

Com relação ao Tema 816, invocado pela defesa em favor do autuado, esclareço que o mesmo trata de “*Incidência do ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo da mercadoria*”.

Quanto a isso, se trata de matéria estranha ao lançamento.

Discute, igualmente, os parâmetros para aferição da existência de efeito confiscatório na aplicação de multas fiscais, assunto a ser analisado em momento posterior do presente voto.

Dito isso, adentrando na análise dos argumentos defensivos, inicio por aquele que argui ter a Fiscalização utilizado base de cálculo equivocada para a aferição dos valores de tributo devidos.

Antes de analisar tal aspecto de forma específica, necessário se tecer algumas considerações sobre a prova.

Entendo, de logo, pertinente e oportuno mencionar que o artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) em vigor estabelece a incumbência das partes com relação ao ônus da prova, cabendo ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito (inciso I); e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (inciso II).

Ônus da prova seria, pois, responsabilidade que alguém possui em provar suas alegações em juízo, ou seja, comprovar que determinado fato ocorreu, correspondendo ao encargo atribuído pela lei para que as partes comprovem suas alegações, de um lado ao autor cabe comprovação do fato que constitui o seu direito, e do outro a existência de fato impeditivo extintivo do que alega o autor, regra definida no artigo 373 do CPC, visto acima.

Na doutrina, posso invocar o ensinamento de Manuel Maria Antunes Melo (Manual de Direito Processual Civil. 2ª edição, São Paulo: CL Edijur, 2016, página 216), para quem “*O ônus da prova consiste na conduta processual exigida da parte para que a verdade dos fatos por ela aduzidos seja reconhecida pelo magistrado*”.

Adentrando no processo administrativo tributário, se observa que os atos administrativos têm como uma de suas características a presunção de validade, ou seja, a indicação de que surgiram em conformidade com as devidas normas legais. De igual forma, tendo em vista sua natureza jurídica, afirma-se que o lançamento goza dessa mesma presunção, a qual, entretanto, não se apresenta como absoluta.

Considerando que a presunção de validade do ato administrativo traz em si a possibilidade de ser afastada pela parte contrária, tem-se que o ato administrativo que gera a presunção de validade é somente aquele que permite que o administrado tenha condições de se defender, ou seja, conhecer os fatos que lhe são imputados e as normas que estão sendo aplicadas, sem qualquer limite ou restrição, o que, diga-se de passagem, ocorreu no presente caso.

De acordo como Raquel Cavalcanti Ramos Machado, (A prova no processo tributário: presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 96, p. 77-88, set. 2003), “*Para que se possa sentir com mais facilidade a importância dessas condições que deve ter o ato administrativo, basta imaginar um auto de infração no qual se exige um tributo qualquer e não se aponta sequer o fato gerador praticado. É evidente que esse ato não pode gerar presunção alguma, sob pena de se exigir do contribuinte não só a prova negativa de um fato, mas o poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado. Além disso, admitir que esse tributo é válido, seria o mesmo que admitir que o ato administrativo goza da presunção absoluta de validade. Seria como dizer ‘se existe uma exigência tributária, existe uma exigência válida’. Na verdade, para que o ato administrativo goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja*

fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras".

Da mesma maneira, para Paulo Celso Bonilha (Da Prova no Processo Administrativo Tributário. 2^a edição. São Paulo: Dialética, 1997, p. 75), "a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão".

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, 2^a Turma do STJ, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997, nos seguintes termos: "TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÓNUS 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 de igual modo acessível ao julgador, que verificará a sua consistência e coerência com os termos da acusação fiscal, independentemente, inclusive, de argumentação defensiva, podendo agir de ofício.

Marco Aurélio Greco em Do lançamento. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p. 170/171, assevera que o ônus do contribuinte: "não é o de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração realizado a prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo.

(...)

Não cabe ao contribuinte provar a inocorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência".

A autuada, ainda que tenha apresentado a sua defesa tempestivamente, trazendo toda a sua argumentação entendida como pertinente em contraposição a autuação, não colacionou qualquer elemento de prova válido no sentido de confirmar as suas assertivas contrárias à acusação.

Explico:

Nas fls. 28 e 29 foram acostados prints de Guias Nacional de Informação e Apuração do ICMS, que segundo sua versão, comprovariam a distorção entre o valor lançado e o valor devido.

Entretanto, tais documentos não podem ser levados em consideração em favor do contribuinte, por um simples fato: O estabelecimento autuado foi o de CNPJ 47.960.950/0904-49, localizado na Rodovia BR 101, Setor C, número 397, bairro de Mata Redonda, município de Alhandra, Paraíba, ao passo que tais documentos que comprovariam a divergência apontada são de outro estabelecimento da empresa, a saber, de CNPJ 47.960.950/0913-30, situado na Avenida Wilson Tavares Ribeiro, 1400B, bairro Chácaras Reunidas Santa Terezinha, município de Contagem, Minas Gerais.

Da mesma forma, os documentos constantes da fl. 33 dos autos, relativos a depósito judicial efetuado pela empresa, através do seu estabelecimento de CNPJ 47.950.960/0001-21, diverso do autuado, além de ausência de comprovação de qual estabelecimento estaria como autor da Ação Judicial nº 8029969372,228050001, o que traz como consequência não poder ser acolhido em favor da impugnante.

Ainda me socorrendo do ensinamento de Paulo Celso Bonilha (op. cit. p. 90), "As partes, portanto, não têm o dever ou obrigação de produzir as provas, tão só o ônus. Não o atendendo, não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova".

Este foi o fato ocorrido no presente processo, por parte da empresa autuada.

No mesmo sentido, reproduzo trecho de julgamento do TIT (DRT-7 nº. 2.147/84, 6^a Câmara, Relator

Tabajara Acácio de Carvalho, Ementa 0776), ainda atualíssimo: “*O julgador deve ater-se ao que consta do processo e aos elementos existentes nele, e nunca às afirmações que as partes façam e não comprovem*”.

Assim, quando da apresentação da impugnação não vieram aos autos quaisquer elementos probantes no sentido da arguição entabulada pela defesa, o que torna o argumento frágil, pois desprovido de suporte documental ou fático, concorrendo para a não aceitação pelo julgador.

Daí por que viável a aplicação do artigo 142 do RPAF/99 ao caso em tela: “*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*”.

Quanto a tese defensiva de impossibilidade da aplicação da lei estadual da Bahia para a cobrança em tela, esclareço, mais uma vez, que a proposta do Tema Repetitivo da Tese 1266 estipula:

“*I - É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual estabelece vacatio legis no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, da Constituição Federal. II - As leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 190/2022*”. (Grifei).

Pela redação posta, ainda que não aprovada, podemos inferir que o STF tem como legal as leis dos estados que, promulgadas após a Emenda Constitucional nº 87/15, não podem ser tida como inconstitucional, e por consequência, serem aplicadas, ainda que somente capazes de produzir efeitos a partir de abril de 2022.

Como cabido que o julgamento de tal tema somente ocorrerá entre 01 a 08 de agosto de 2025, inexistindo, até o momento qualquer decisão ou posicionamento da Corte no sentido defendido pela autuada, entendo perfeitamente capaz da Lei nº 7.014/96, com a alteração prevista pela Lei nº 14.415/2021 de produzir efeitos.

A jurisprudência do STF é no sentido de que o efeito de decisão na qual se declara a constitucionalidade ou não de lei ou ato normativo se inicia a partir da publicação da ata da sessão de julgamento, ainda que os efeitos possam ser modulados.

Como exemplo, posso mencionar a seguinte Ementa do RE 730462, Tribunal Pleno, Relator Ministro Teori Zavascki, julgado em 28/05/2015, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe de 09/09/2015:

“*Ementa: CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE PRECEITO NORMATIVO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EFICÁCIA NORMATIVA E EFICÁCIA EXECUTIVA DA DECISÃO: DISTINÇÕES. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS AUTOMÁTICOS SOBRE AS SENTENÇAS JUDICIAIS ANTERIORMENTE PROFERIDAS EM SENTIDO CONTRÁRIO. INDISPENSABILIDADE DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO OU PROPOSITURA DE AÇÃO RESCISÓRIA PARA SUA REFORMA OU DESFAZIMENTO.*

1. *A sentença do Supremo Tribunal Federal que afirma a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo gera, no plano do ordenamento jurídico, a consequência (= eficácia normativa) de manter ou excluir a referida norma do sistema de direito.*

2. *Dessa sentença decorre também o efeito vinculante, consistente em atribuir ao julgado uma qualificada força impositiva e obrigatória em relação a supervenientes atos administrativos ou judiciais (= eficácia executiva ou instrumental), que, para viabilizar-se, tem como instrumento próprio, embora não único, o da reclamação prevista no art. 102, I, “l”, da Carta Constitucional.*

3. *A eficácia executiva, por decorrer da sentença (e não da vigência da norma examinada), tem como termo inicial a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, consequentemente, eficácia que atinge atos administrativos e decisões judiciais supervenientes a essa publicação, não os pretéritos, ainda que formados com suporte em norma posteriormente declarada inconstitucional.*

4. *Afirma-se, portanto, como tese de repercussão geral que a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal*

ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado.

5. No caso, mais de dois anos se passaram entre o trânsito em julgado da sentença no caso concreto reconhecendo, incidentalmente, a constitucionalidade do artigo 9º da Medida Provisória 2.164-41 (que acrescentou o artigo 29-C na Lei 8.036/90) e a superveniente decisão do STF que, em controle concentrado, declarou a inconstitucionalidade daquele preceito normativo, a significar, portanto, que aquela sentença é insusceptível de rescisão.

6. *Recurso extraordinário a que se nega provimento". (Grifei).*

Ou seja: não se pode confundir a eficácia normativa de uma decisão que declara a inconstitucionalidade, e que retira a norma do plano jurídico com efeitos *ex tunc* (pretéritos), com a eficácia executiva, ou seja, com o efeito vinculante dessa decisão.

Quanto a desconsideração de redução de base de cálculo em operações amparadas por Convênio ICMS, da mesma maneira não posso acolher. Em primeiro lugar, pelo fato de o levantamento ter se realizado tomando por base os documentos fiscais emitidos e os valores apontados como devidos ao estado da Bahia pela própria empresa autuada. Em segundo lugar, diante da ausência de qualquer elemento de prova no feito de tal fato, trazido pelo contribuinte.

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 “*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.

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 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 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, como alegado, conforme assentado na jurisprudência recente do STF, consoante decisões acima enumeradas, mais recentes do que as trazidas como paradigma pela defesa.

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-secondo, 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. *Agravio 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, sequer reenquadramento do percentual de multa aplicado para aquele previsto no inciso I, do artigo 42 da mesma Lei (Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: I - 50% do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares se o valor do imposto apurado tiver sido informado em declaração eletrônica estabelecida na legislação tributária), ante a sua base legal, e sobretudo pela ausência nos autos de prova de ter o sujeito passivo encaminhado a GIA relativa ao período e contribuinte autuado, conforme previsto na legislação.

Diante dos expostos argumentos, não posso acolher na totalidade as arguições defensivas postas trazidas pela defesa, excetuando-se a exclusão relativa ao mês de janeiro de 2022, que deveria ter sido realizada quando da informação fiscal, até mesmo em coerência com as informações ali contidas, e à vista não somente da legislação, como, de igual modo pela correteza do lançamento, que se encontra embasado não somente na Lei Complementar nº 190/22, como de igual modo, na Lei Estadual nº 7.014/96 e Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, os quais estabelecem as normas para a cobrança do Diferencial de Alíquotas em aquisições interestaduais, julgar o Auto de Infração parcialmente subsistente em R\$ 15.386.647,06, pela exclusão unicamente da ocorrência do mês de janeiro de 2022, conforme o demonstrativo abaixo:

OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	ALIQ	LANÇAMENTO	JULGADO	MULTA
31/01/2022	09/02/2022	18	463.648,27	0,00	60
30/04/2022	09/05/2022	18	1.334.591,52	1.334.591,52	60
31/05/2022	09/06/2022	18	1.648.883,71	1.648.883,71	60
30/06/2022	09/07/2022	18	1.386.915,64	1.386.915,64	60

31/07/2022	09/08/2022	18	1.556.855,42	1.556.855,42	60
31/08/2022	09/09/2022	18	1.701.524,90	1.701.524,90	60
30/09/2022	09/10/2022	18	1.719.080,17	1.719.080,17	60
31/10/2022	09/11/2022	18	1.595.704,90	1.595.704,90	60
30/11/2022	09/12/2022	18	2.704.596,39	2.704.596,39	60
31/12/2022	09/01/2023	18	1.738.494,41	1.738.494,41	60
TOTAL			15.850.295,33	15.386.647,06	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269616.0044/24-7, lavrado contra **MAGAZINE LUIZA S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 15.386.647,06**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, na redação do Decreto 18.558/18, vigente a partir de 18/08/18.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVIERA - JULGADOR