



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
COMARCA DE SÃO CARLOS
FORO DE SÃO CARLOS
VARA DA FAZENDA PÚBLICA
RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760
Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min

SENTENÇA

Processo Digital nº: **1004817-22.2015.8.26.0566**
 Classe - Assunto: **Embargos À Execução Fiscal - ICMS / Incidência Sobre o Ativo Fixo**
 Embargante: **Companhia Brasileira de Distribuição**
 Embargado: **'Fazenda Pública do Estado de São Paulo**

Juiz(a) de Direito: Dr(a). **Daniel Felipe Scherer Borborema**

COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO opõe embargos à execução fiscal que lhe move a FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Foi autuada no AIIM nº 3.156.609-1, porque os arquivos magnéticos gerados pela embargante e apresentados à fiscalização tributária, relativamente à sua atividade de venda de combustíveis, secundária ao Supermercado Extra do Shopping de São Carlos, conteriam inconsistências decorrentes da não observância da Portaria CAT 17/1999, o que levou à não aceitação dos creditamentos de ICMS escriturados pela embargante, com o lançamento do imposto e encargos. Sustenta: (a) inoccorrência do pressuposto de fato da autuação fiscal, vez que os arquivos foram entregues em formato que possibilitou sua abertura e análise; (b) que o lançamento se deu com base em mera presunção decorrente do suposto descumprimento de obrigação acessória, o que é inadmissível; (c) incompreensão, pela embargada, de que não houve alternativa à embargante, por certo período, se não a de lançar os ressarcimentos relacionados ao posto de combustíveis, objeto dos autos, pela inscrição do supermercado; (d) os arquivos analíticos elaborados pela embargante sob a

**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO****COMARCA DE SÃO CARLOS****FORO DE SÃO CARLOS****VARA DA FAZENDA PÚBLICA****RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760****Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

denominação "controles de estoque – mercadorias enquadradas na substituição tributária" demonstram a regularidade no creditamento dos ressarcimentos (e) ilegalidade da multa lastreada na alínea "j" do inciso II do artigo 527 do RICMS (f) confiscatoriedade da multa de 100%; (g) inconstitucionalidade da lei que fundamenta os juros moratórios aplicados e que são, por isso, indevidos; (h) ilegalidade do termo inicial dos juros moratórios aplicados sobre o imposto lançado; (i) ilegalidade do termo inicial dos juros moratórios aplicados sobre a multa lançada.

Impugnação aos embargos, apresentada às fls. 395/420, com preliminar.

Manifestação sobre a impugnação, às fls. 462/475.

É o relatório. Decido.

Julgo o pedido na forma do art. 330, I do CPC c/c art. 17, parágrafo único da LEF, uma vez que não há necessidade de produção de outras provas.

Saliente-se que o pedido de perícia deve ser indeferido, vez que nestes autos o que se examina é a legalidade do procedimento de lançamento, e para tanto não há pertinência na perícia.

É que, como veremos abaixo, a conduta da fazenda foi regular porque era necessária a apresentação de determinadas provas, no processo administrativo, e que não foram apresentadas pela embargante.

Com tal omissão, não foi possível aceitar os ressarcimentos que haviam sido unilateralmente escriturados e contabilizados pela embargante.

Consequentemente, os ressarcimentos foram afastados, lançando-



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
COMARCA DE SÃO CARLOS
FORO DE SÃO CARLOS
VARA DA FAZENDA PÚBLICA
RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760
Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min

se então o tributo decorrente da sua extirpação.

Veja-se: não se cuida de análise contábil supostamente incorreta que torne necessária uma segunda averiguação contábil por perito judicial.

Cuida-se, isso sim, de comprovação documental que não foi produzida, e para a averiguação disso é de todo despicienda a perícia.

Cabe frisar que os embargos à execução não são a via adequada para se conceder à embargante oportunidade para produzir novas provas concernentes ao suporte fático para os ressarcimentos, porquanto tal situação extrapolaria o objeto dos embargos, que é a demonstração da ilegalidade no procedimento administrativo.

Nada impede que, por outras vias, a embargante objetive a comprovação dos suportes fáticos dos ressarcimentos que escriturou, mas esta não é a sede para tanto.

Prosseguindo, prospera a preliminar de ausência de interesse processual no que diz respeito a limitar os juros moratórios à Taxa Selic, porque a questão já foi debatida em mandado de segurança, garantindo-se o direito, bastando à embargante que, por simples petição naqueles autos, solicite o recálculo na execução fiscal, o que, segundo a embargada – fls. 396 – já foi inclusive realizado.

Não havia necessidade de oposição destes embargos, e o fato de a CDA mencionar a Lei Estadual declarada inconstitucional não é suficiente para tanto (contra-argumentação da embargante, de pp. 463).

Indo adiante, notamos às fls. 152 e seguintes que a embargante foi

**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO****COMARCA DE SÃO CARLOS****FORO DE SÃO CARLOS****VARA DA FAZENDA PÚBLICA****RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760****Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

autuada, pelo AIIM 3.156.609-1, por não ter demonstrado a correção no creditamento de R\$ 801.519,09, no período de apuração de 02/2009, a título de ressarcimento de ICMS que teria sido pago a maior em operações sujeitas à substituição tributária.

Com efeito, esse montante havia sido deduzido do ICMS recolhido e devido, entretanto, instada a comprovar a idoneidade desses créditos, não logrou êxito a embargante.

A inidoneidade dos ressarcimentos deve ser reconhecida, rejeitando-se a alegação da embargante no sentido de que teria havido presunção indevida.

O contribuinte que escritura e lança ressarcimentos do imposto deve resguardar-se e manter prova documental hábil, em conformidade com a legislação tributária, à comprovação do direito ao ressarcimento.

Isso não ocorreu no caso concreto.

O art. 23 da Lei Complementar nº 87/96 dispõe: "O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.".

Dispõe ainda o artigo 61, § 1º do RICMS que "o direito ao crédito do imposto condicionar-se-á à escrituração do respectivo, documento fiscal e ao cumprimento dos demais requisitos previstos na legislação".

Na hipótese dos autos, não se cumpriu, como discutido e aferido no procedimento fiscal, a exigência do artigo 13 da Portaria CAT 17/99, entre outros



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

COMARCA DE SÃO CARLOS

FORO DE SÃO CARLOS

VARA DA FAZENDA PÚBLICA

RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760

Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min

da mesma norma.

Preceitua o artigo 13: "O arquivo magnético do controle de estoque previsto nos artigos 4º e 5º será gerado e armazenado em conformidade com o gabarito de registro (layout) e disciplina prevista no Manual de Orientação, anexo a esta Portaria."

O descumprimento da norma inviabilizou a conferência, pela Administração Tributária, a respeito dos ressarcimentos, o que implicou a sua desconsideração.

No caso, o relatório circunstanciado de fls. 158/160 indica-nos que a embargante foi notificada duas vezes para apresentar livros e escrituração fiscal e arquivos magnéticos previstos na Portaria CAT 17/1999, e quando atendeu a notificação, apresentou-os incompleta e com "inconsistências insanáveis que constituem embaraços insuperáveis à verificação da regularidade desses créditos".

Também merece realce a seguinte observação, que consta às fls. 284 destes autos: "Os valores que a autuada teria, eventualmente, direito a se creditar, possuem enormes divergências entre os valores lançados pela interessada em GIA e aqueles apurados nos moldes da Portaria CAT nº 17/1999, pela própria impugnante, sendo objeto de elaboração de tabela específica, que foi juntada no AIIM como fl. 12".

Tal tabela está às fls. 163 destes autos.

Recomenda-se a leitura, ainda, do Item 4.3.2.1, fls. 285.

Está caracterizada a correção no procedimento fiscal.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
COMARCA DE SÃO CARLOS
FORO DE SÃO CARLOS
VARA DA FAZENDA PÚBLICA
RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760
Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min

Cabe um alerta mostrando que a sequência das notificações, que são inclusive muito objetivas e claras quanto ao seu conteúdo, pode ser vista às fls. 170 e seguintes, e que o procedimento de apuração findou-se justamente com um silêncio da embargante que, notificada por uma última vez às correções devidas e esclarecimentos, deixou transcorrer in albis o prazo.

Ao contrário do alegado pela embargante, não se pode afirmar que os arquivos magnéticos foram desconsiderados no âmbito administrativo. O que ocorreu, segundo vemos no procedimento administrativo, foi a insuficiência de documentos que possibilitassem a verificação, pelo fisco, a propósito da regularidade do quanto foi lançado pela autora. Não se tratou de decisão arbitrária.

A síntese é que a embargante não comprovou o fato que dá direito ao ressarcimento que foi por si lançado, vg. que o fato gerador posterior à retenção e que deu suporte a ela não ocorreu ou que ocorreu em valor inferior ao que serviu de parâmetro para a retenção.

Não estamos diante de um mero descumprimento de obrigações acessórias, e sim diante de um descumprimento de obrigações acessórias cuja consequência é inviabilizar a demonstração, pelo interessado, a efetiva ocorrência dos fatos que dariam direito ao ressarcimento.

Prosseguindo, alega a embargante a ilegalidade ou inconstitucionalidade da infração fiscal inscrita na alínea "j" do inciso II do artigo 527 do RICMS, ante a utilização, pela norma administrativa, de linguagem vaga, referindo-se a "hipóteses não previstas nas alíneas anteriores" o que feriria o



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
COMARCA DE SÃO CARLOS
FORO DE SÃO CARLOS
VARA DA FAZENDA PÚBLICA
RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760
Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min

princípio da legalidade tributária.

Friso, por oportuno, num primeiro momento, que a norma administrativa apenas reproduz a dicção legal, vez que a mesma infração está tipificada no art. 85, II, "j" da Lei nº 6.374/89.

No mais, no caso a autora recortou uma passagem do dispositivo, alterando o conteúdo da norma, vez que a alínea "j" tem o seguinte teor: "crédito indevido do imposto, em hipótese não prevista nas alíneas anteriores, incluída a de falta de estorno - multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor do crédito indevidamente escriturado ou não estornado, sem prejuízo do recolhimento da respectiva importância".

Ora, vê-se que está razoavelmente delimitada a conduta e o trecho "em hipótese não prevista nas alíneas anteriores" tem apenas o propósito de ressaltar a subsidiariedade da infração, fenômeno que ocorre até mesmo na âmbito penal, por exemplo nos arts. 132, 154-A, § 3º, ou 163, parágrafo único, II, todos do CP.

Quanto à alegação do efeito confiscatório ou desproporcionalidade das multas, é incontroverso nos autos tratar-se de multa punitiva.

A despeito de o art. 150, IV da CF fazer referência à aplicação princípio do não-confisco apenas aos tributos, e em consequência deixar fora de seu âmbito de proteção as multas, o E. STF, em reiterados precedentes, tem entendido que a dicção constitucional comporta exegese ampliativa para alcançar também as multas, não se permitindo, em geral, multas superiores a 100% do valor do tributo: ADI 551, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Plenário, j. 24/10/2002;



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

COMARCA DE SÃO CARLOS

FORO DE SÃO CARLOS

VARA DA FAZENDA PÚBLICA

RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760

Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min

ADInMC 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO, 17.6.98; RE 91707, Rel. Min. MOREIRA ALVES, 2ªT, j. 11/12/1979; RE 632315 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, 2ªT, j. 14/08/2012; ARE 637717 AgR, Rel. Min. LUIZ FUX, 1ª, j. 13/03/2012.

Ocorre que, examinando-se os casos que ensejaram a prolação dos respectivos precedentes, constatamos que em todos eles o STF cuidou de multas moratórias desproporcionais, e não de multas punitivas como o caso em tela.

A distinção das espécies de penalidades sobressai de extrema relevância. É que no caso da multa moratória o fundamento de sua incidência é apenas o não-pagamento, enquanto que em se tratando de multa punitiva há o descumprimento de obrigação acessória do contribuinte ou responsável, infração administrativa que, normalmente, gera o efeito de burlar a arrecadação tributária. O juízo de censurabilidade que recai sobre a conduta é muito mais intenso.

Sob tal linha de raciocínio, quer-se destacar que as premissas que levaram o STF a estender a aplicação do princípio do não-confisco às multas moratórias não se aplicam às multas punitivas. Estas tem o propósito de reprimir a infração administrativa e prevenir a sua reiteração, daí porque é natural que o seu valor seja mesmo expressivo, de modo a efetivamente impactar psicologicamente o infrator para desestimulá-lo. Assim, no caso específico das multas punitivas, o princípio do não-confisco deve ser afastado.

Nesse sentido, a doutrina: "... multa não é tributo, é penalidade ... não existe vedação constitucional ao confisco do produto de atividade contrária à lei, como se vê ao ler o art. 243 da Constituição Federal em vigor. Desta forma, a



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
COMARCA DE SÃO CARLOS
FORO DE SÃO CARLOS
VARA DA FAZENDA PÚBLICA
RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760
Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min

aplicação de multa ao autor do ilícito fiscal, ainda que possa, por hipótese, reduzi-lo à insolvência, é lícita, pois a lei destina-se a proteger a sociedade, não o patrimônio do autor do ilícito." (BOITEUX, Fernando Netto. A multa de ofício, a Lei nº 9.430/96 e o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. RDDT 120/60, set/05)

Isso não significa que o legislador esteja absolutamente livre ao estipular o valor das multas punitivas. O postulado da proporcionalidade emerge, sempre, como parâmetro de controle. Mas, sem dúvida, a liberdade de conformação do legislador é maior. Quer dizer: sobre as leis que cominam multas punitivas não há o óbice do princípio do não-confisco, mas o Poder Judiciário deve exercer controle de proporcionalidade, todavia há de fazê-lo com o cuidado de somente afastar a incidência das multas punitivas cujo valor extrapole manifestamente os propósitos repressivos e preventivos de sonegação fiscal. O ônus argumentativo do contribuinte é majorado.

Quanto ao caso em tela, trata-se de multa punitiva de valor expressivo, de 100% do valor creditado indevidamente.

Todavia, a embargante não demonstrou a desproporcionalidade em concreto, considerada a inobservância de obrigação acessória que amparou a sua incidência.

A propósito, tenha-se presente que o creditamento indevido constitui um ato unilateral efetuado pelo contribuinte, que lhe assegura (ao menos momentaneamente) um crédito contabilizado, com vantagens financeiras inequívocas, cuja inconsistência somente é percebida, muitas vezes, nos casos



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
COMARCA DE SÃO CARLOS
FORO DE SÃO CARLOS
VARA DA FAZENDA PÚBLICA
RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760
Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min

não tão comuns de fiscalizações específicas do fisco, após decorridos uns bons anos, o que justifica o percentual previsto na legislação.

Alude a embargante, ainda, à suposta ilegalidade no termo inicial fixado, no AIIM, para a incidência dos juros moratórios sobre os tributos, vez que deve corresponder ao dia subsequente ao do vencimento.

Sem fundamento a pretensão, tendo em vista que, nos termos do art. 96, I, "c" da Lei Estadual nº 6.374/89, os juros de mora sobre o imposto, no caso de tributo exigido em auto de infração, em se tratando de infração da alínea "j" do inciso II do artigo 85 da lei, incidem "a partir do mês em que, desconsiderada a importância creditada, o saldo tornar-se devedor".

Não se demonstrou a ilegalidade do critério, nem que ele não tenha sido utilizado in casu. Quanto ao art. 161, caput do CTN, também não se demonstrou que não esteja sendo observado, vez que, logicamente, o ICMS que não foi pago venceu à época em que, indevidamente, foi creditado o ressarcimento.

Por fim, argumenta a embargante a incorreção do termo inicial fixado para a incidência dos juros de mora sobre a multa, os quais, nos termos dos arts. 85, § 9º, e 96, II da Lei Estadual nº 6.374/89, correm a partir do segundo mês subsequente ao da lavratura do auto de infração, sendo ilegal, então, o § 4º do art. 565 do RICMS.

Acertado e válido o raciocínio.

O art. 85 da Lei nº 6.374/89 é que prevê as infrações e penalidades no âmbito do ICMS, no Estado de São Paulo, e seu § 9º estabelece que as



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
COMARCA DE SÃO CARLOS
FORO DE SÃO CARLOS
VARA DA FAZENDA PÚBLICA
RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760
Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min

multas devem ser calculadas sobre os valores básicos (nominais) atualizados, observando-se ainda o disposto no art. 96 da mesma lei.

O art. 96 não trata da atualização, e sim dos juros.

Temos, portanto, que o art. 85 menciona que deverá haver a atualização dos valores nominais das multas e, além disso, também incidirão juros, estes na forma do art. 96.

Ora, o art. 96, II preceitua que o montante da multa aplicada nos termos do art. 85 fica sujeito a juros de mora, que incidem "a partir do segundo mês subsequente ao da lavratura do auto de infração".

Conjugados os dispositivos, tem-se então que (a) o valor básico da multa deve ser atualizado (b) e também devem incidir juros moratórios, entretanto estes possuem, como termo inicial, o segundo mês subsequente ao da lavratura do auto de infração.

À luz dessa normativa legal, resulta claro que o § 4º do art. 565 do RICMS, na redação dada pelo Decreto nº 55.437/2010, extrapolou o poder regulamentar, ao dispor que "a atualização do valor básico para cálculo da multa prevista no artigo 527 será efetuada mediante a aplicação da taxa prevista neste artigo [taxa de juros], até a data da lavratura".

Com efeito, antes do segundo mês subsequente ao da lavratura do auto de infração a lei proíbe a incidência de juros moratórios, e o simples fato de o decreto afirmar que a taxa de juros aplicada está incidindo como atualização monetária não altera a natureza das coisas, ante a função distinta de cada índice e instituto, no sistema. Está claro que o decreto está, objetivamente, violando a



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
COMARCA DE SÃO CARLOS
FORO DE SÃO CARLOS
VARA DA FAZENDA PÚBLICA
RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760
Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min

lei.

O TJSP já sinalizou para o acolhimento desta tese: "(...) Alegação de que, a fim de alcançar o valor da multa punitiva, no momento de atualizar o valor básico do imposto devido (base de cálculo da multa punitiva), o fisco Bandeirante, com base no § 4º e item 1, do inciso II, RICMS/00 (Decreto Estadual nº 45.490/00), na redação dada pelo Decreto Estadual nº 55.437/2010, em vez de se valer de índices de correção monetária, estaria aplicando taxa referente a juros de mora, ou seja, estaria, de forma transversa, fazendo incidir sobre a multa punitiva juros de mora mesmo antes de sua constituição, que se dá com a lavratura do correspondente Auto de Infração e Imposição de Multa. Argumento que, em tese, possui plausibilidade, pois que a incidência de juros de mora sobre as multas punitivas, ainda que admissíveis, somente pode se dar após constituída a multa punitiva por meio da lavratura do correspondente AIIM (momento em que nasce a obrigação) e caso verificado o atraso no pagamento da penalidade de que se trata. Base de cálculo da multa punitiva imputada à empresa requerente que deve ser, nos termos da legislação estadual (Lei Estadual nº 6.374/89), o valor básico do imposto devido, com atualização monetária. Interpretação sistemática dos comandos do RICMS/00 adstritos ao caso que leva à conclusão que o § 4º e item 1, do inciso II, do artigo 565 do RICMS/00, na redação dada pelo Decreto Estadual nº 55.437/2010, de fato, conferiu prerrogativa descabida e, 'prima facie', ilegal ao fisco Bandeirante de exigir juros de mora sobre a multa punitiva, ainda que de forma transversa, mesmo antes de constituída a penalidade por meio do AIIM. (...) " (Ap.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
COMARCA DE SÃO CARLOS
FORO DE SÃO CARLOS
VARA DA FAZENDA PÚBLICA
 RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760
Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min

1018701-42.2014.8.26.0053, Rel. Oswaldo Luiz Palu, 9ª Câmara de Direito Público, j. 03/12/2014)

Ante o exposto, conheço em parte dos embargos e, na parte conhecida, acolho-o parcialmente para excluir a incidência de juros moratórios sobre a multa punitiva antes do segundo mês subsequente ao da lavratura do auto de infração, autorizada, até esse momento, apenas a correção monetária utilizando-se o sistema de conversão em UFESPs (art. 566 RICMS).

Como a embargada decaiu de parte mínima no processo, condeno a embargante em custas, despesas e honorários advocatícios, arbitrados estes, por equidade, em 10% sobre o valor atribuído à causa, nos embargos.

Transitada em julgado, dê-se vista à embargada-exequente, nos autos principais, para apresentar memória de cálculo observando o deliberado nesta sentença e, é claro, no mandado de segurança.

P.I.

São Carlos, 31 de janeiro de 2017.

**DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE NOS TERMOS DA LEI 11.419/2006,
 CONFORME IMPRESSÃO À MARGEM DIREITA**