



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
COMARCA DE SÃO PAULO
FORO CENTRAL - FAZENDA PÚBLICA/ACIDENTES
3ª VARA DE FAZENDA PÚBLICA
VIADUTO DONA PAULINA, 80, São Paulo - SP - CEP 01501-010

SENTENÇA

Processo nº: **1056584-13.2020.8.26.0053**
 Classe - Assunto: **Mandado de Segurança Cível - Anulação de Débito Fiscal**
 Impetrante: **Had do Brasil Comércio Importação e Exportação Ltda**
 Impetrado: **Delegado da Delegacia Regional Tributária da Capital - Drtc-i e outro**

Juiz de Direito: **Dr. Luis Manuel Fonseca Pires**

Vistos.

Trata-se de mandado de segurança no qual a impetrante, empresa atuante no comércio atacadista e importação de diversos produtos, alega que teve lavrado contra si o auto de infração ICMS 4.135.261-0, no qual foi afirmado que a impetrante teria deixado de recolher o ICMS em operação de importação; diz que a multa é abusiva e inconstitucional, uma vez que apresentaria desconformidade ao princípio constitucional do não-confisco. Em suma, requer a anulação parcial contido no auto de infração ICMS 4.135.261-0, para afastar a multa confiscatória existente no débito fiscal, reduzindo-a ao patamar de 20%.

A liminar foi parcialmente deferida (fls. 146-148).

A autoridade impetrada prestou informações (fls. 159-170).

É o relatório. Decido.

Cuida o mérito em saber se é válida a multa aplicada em sua totalidade.

O Supremo Tribunal Federal admitiu multa de 20% sobre o tributo ao argumento de não ter este percentual o indesejável efeito confiscatório (RE 582.461) – foi dito:

1.Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da

1056584-13.2020.8.26.0053 - lauda 1



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

COMARCA DE SÃO PAULO

FORO CENTRAL - FAZENDA PÚBLICA/ACIDENTES

3ª VARA DE FAZENDA PÚBLICA

VIADUTO DONA PAULINA, 80, São Paulo - SP - CEP 01501-010

CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.¹

A doutrina reconhece que é preciso haver limites à imposição de multas tributárias, sob pena de violar-se o princípio da vedação ao confisco. Diz Luciano Amaro:

No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação através da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduar a multa em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça

¹ Supremo Tribunal Federal. RE nº. 582461. Min. Relator Gilmar Mendes. J.: 18.05.2001.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
COMARCA DE SÃO PAULO
FORO CENTRAL - FAZENDA PÚBLICA/ACIDENTES
3ª VARA DE FAZENDA PÚBLICA
VIADUTO DONA PAULINA, 80, São Paulo - SP - CEP 01501-010

que a infração representa para a arrecadação de tributos.²

E ainda Eduardo Sabbag:

Mesmo reconhecendo que a doutrina procura trazer à baila diferentes finalidades e espécies de multa, tem prevalecido, por sua vez, o pensamento segundo o qual à multa se veda a vestimenta de “receita adicional de recursos em favor do Estado”, em nítida subversão do arcabouço principiológico constante do texto constitucional, que oferta parâmetros imodificáveis ao poder de tributar.³

Não há dúvida de que uma multa excessiva, que extrapole os limites do razoável, ainda que visando a desestimular o comportamento ilícito iterativo, além de irradiar sua carga punitiva, em seus dois elementares caracteres – o *preventivo* e o *punitivo* -, mostra-se vocacionada a burlar o dispositivo constitucional inibitório de sua existência, agredindo o patrimônio do contribuinte.⁴

Dessa forma, pode-se concluir que é plenamente aplicável, à luz da doutrina e da jurisprudência, o princípio tributário da não confiscabilidade às multas que se nos apresente iníquas.⁵

De modo similar, Paulo César Bária de Castilho:

Num Estado Democrático de Direito, devidamente fundamentado no art. 1º da nossa Carta Política, não há espaços para confisco, seja de que ordem for, tributária ou não. As multas tributárias não refogem a isso.⁶

No entender do ilustre Sanha Coelho, a multa exacerbada que excede os limites da razoabilidade, é confiscatória e, portanto, inconstitucional. Vejamos seus ensinamentos sobre o tema: “(...) uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações lícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e exige todo um *processus*. A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional” (*Teoria e prática das multas tributárias*, p. 67).⁷

Na concepção de Sampaio Dória, a multa tributária será confiscatória toda vez que não houver correlação lógica entre a penalidade imposta e a infração cometida ou quando a pena seja desproporcional ao delito ou infração tributários praticados. E exemplifica: não seria confiscatória a

² *Direito Tributário Brasileiro*. p. 412.

³ *Manual de Direito Tributário*, p.247.

⁴ Op. cit., p.248.

⁵ Op. cit., p.249.

⁶ *Confisco tributário*, p. 124.

⁷ Op. cit., p. 125.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
COMARCA DE SÃO PAULO
FORO CENTRAL - FAZENDA PÚBLICA/ACIDENTES
3ª VARA DE FAZENDA PÚBLICA
VIADUTO DONA PAULINA, 80, São Paulo - SP - CEP 01501-010

apreensão e venda em leilão de mercadoria contrabandeada, pois há inegável correlação entre a infração e a pena imposta. Mas destaca: “mais frequente, porém, será a incidência de multas confiscatórias por seu montante expressivo ou despropositado em razão da natureza do delito ou infração tributária. Não só a Constituição impossibilitaria penalidades assim desarrazoadas, mas a própria diretriz da capacidade contributiva obstaría a imposição de penas que exorbitassem da capacidade econômica dos indivíduos” (*Direito constitucional tributário e due process of law*, p. 201.).⁸

A proibição de multa tributária com efeito de confisco seria, portanto, uma das “outras garantias asseguradas ao contribuinte”, conforme previsto no caput do art. 150 e no § 2º do art. 5º da Constituição da República de 1988, além da observância obrigatória do art. 5º, inc. XXII, e art. 170, inc. II, ambos da Carta Política de 1988, que garantem o direito à propriedade privada.⁹

Neste contexto, entendo ser o *princípio da proporcionalidade*, norma-constitucional implícita no sistema jurídico-constitucional – pois nenhuma ordem jurídico-democrática pretende ser desproporcional –, orientação adequada em busca da definição de limites à prescrição de multas tributárias. As medidas elaboradas pelo fisco – em especial, as *multas tributárias* – devem atender à *proporcionalidade*, é dizer, precisam ser *adequadas e necessárias*. Existe *adequação* quando há um nexo de pertinência lógico entre o *motivo*, o *meio* e a *finalidade* da norma. A *necessidade* é atendida se é imposta uma medida compatível à situação ao se considerar que não há outro recurso válido ao mesmo efeito almejado.

No caso em particular entendo haver violação à *adequação* – subpostulado do *princípio da proporcionalidade*.

Lembre-se, com Virgílio Afonso da Silva, que “*A diferença entre o exame da necessidade e o da adequação é clara: o exame da necessidade é um exame imprescindivelmente comparativo, enquanto o da adequação é um exame absoluto*”¹⁰.

É neste exame 'absoluto' – quer dizer, confinado em si – que me parece ser possível perceber que multas que isoladamente ultrapassam o percentual de 20% não se mostram *adequadas* à repressão por violação de obrigações tributárias principais e acessórias.

Pois acima deste percentual não se pode simplesmente justificar,

⁸ Op. cit., p. 125.

⁹ Op. cit., p. 129.

¹⁰ *O proporcional e o razoável*. Revista dos Tribunais – ano 91 – vol. 798 – abril de 2002, p. 38.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
COMARCA DE SÃO PAULO
FORO CENTRAL - FAZENDA PÚBLICA/ACIDENTES
3ª VARA DE FAZENDA PÚBLICA
VIADUTO DONA PAULINA, 80, São Paulo - SP - CEP 01501-010

em um país com economia estável, que se atinja um desestímulo maior ao cometimento da infração do que se alcança com os 20%. Não é o aumento do percentual um elemento apto a evitar a infração.

Em outras palavras, se a sanção administrativa em 20% – e a multa tributária é uma espécie de sanção administrativa – não é suficiente a evitar a prática da infração que autoriza a sua incidência, então não o é a multa de 30, 40, 50% ou mais a consequência suficiente a garantir a absoluta submissão dos contribuintes aos deveres tributários.

Isto porque qualquer norma jurídica pressupõe a possibilidade de sua violação. O seu descumprimento é natural porque em qualquer sistema cultural as normas não esperam alijar integralmente qualquer comportamento infrator. Tipificam-se situações como condutas ilícitas, prescrevem-se as respectivas sanções, mas o ilícito permanece sempre possível e em alguma intensidade recorrente. Enfim, seja qual for o percentual da sanção, infrações continuarão a ser cometidas.

Por isto, o critério a definir a *multa confiscatória* não pode ser a esperança (equivocada) de que infrações tributárias desapareçam. O critério deve ser a identificação de um valor que considere a realidade sócio-econômica do país de modo a não servir a multa para *além* da reprimenda à infração tributária, isto é, um valor que além da reprovação ainda implique inviabilizar ou significativamente abalar o patrimônio do contribuinte por sua representação em relação ao valor de sua atividade tributável.

À mingua de outros critérios no sistema jurídico, entendo ser o percentual de 20% – um quinto do valor da atividade tributável!, o que não é pouco – quantia *adequada* a repreender pelo cometimento da infração. O que talvez seja preciso é uma fiscalização mais eficiente, apta a apurar em um percentual mais satisfatório as ocorrências de violações de conduta. Mas quanto à sanção em si, mais do que 20% não é *adequado* como efeito sancionatório – poderia ser para efeito *confiscatório* –, portanto, acima deste percentual viola-se o *princípio da proporcionalidade*.

Por consequência, as multas devem ser reduzidas ao percentual de 20%.

Por último, quanto aos juros, o art. 96, § 1º, da Lei Estadual nº 6.374/89 enseja a majoração – digo que a lei enseja a majoração porque a taxa, em realidade, pode ser reduzida por ato do Secretário da Fazenda, desde que não seja inferior



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
COMARCA DE SÃO PAULO
FORO CENTRAL - FAZENDA PÚBLICA/ACIDENTES
3ª VARA DE FAZENDA PÚBLICA
VIADUTO DONA PAULINA, 80, São Paulo - SP - CEP 01501-010

à taxa Selic – do débito fiscal em percentual que possa ser superior aos rendimentos de capital oferecidos no mercado, o que se compatibiliza com a intenção de desestimular a permanência da mora, e que se reduz em importância – quanto ao efeito confiscatório – na medida em que a multa, como acima expus, esta sim deve ser reduzida.

Ante o exposto, **JULGO PROCEDENTE EM PARTE** o pedido e, por conseguinte, **CONCEDO A ORDEM** para determinar a redução das multas em 20% do valor do imposto. Reconheço a sucumbência recíproca, cada parte arcará com as despesas do seu patrono, as custas serão igualmente divididas.

No entanto, embora procedente a demanda, observa-se o que foi determinado pelo e. Tribunal de Justiça que, a fls. 226-234, deu provimento ao agravo de instrumento interposto pela ré. Assim, pelo princípio da hierarquia das decisões, a decisão de Segunda Instância será observada havendo efeito suspensivo à presente sentença.

P.R.I.

São Paulo, 02 de julho de 2021.

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



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
COMARCA DE SÃO PAULO
FORO CENTRAL - FAZENDA PÚBLICA/ACIDENTES
3ª VARA DE FAZENDA PÚBLICA
VIADUTO DONA PAULINA, 80, São Paulo - SP - CEP 01501-010

OFÍCIO

Processo n°: **1056584-13.2020.8.26.0053 - PROC**
 Impetrante: **Had do Brasil Comércio Importação e Exportação Ltda**
 Impetrado: **Delegado da Delegacia Regional Tributária da Capital - Drtc-i e outro**

(FAVOR MENCIONAR ESTAS REFERÊNCIAS NA RESPOSTA)

O(A) MM. Juiz(a) de Direito da 3ª Vara de Fazenda Pública do Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes, Dr(a). LUIS MANUEL FONSECA PIRES, pelo presente, transmite ao conhecimento de Vossa Senhoria, para as providências cabíveis, o teor da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança em epígrafe, conforme cópia que segue anexa.

Fica autorizado o advogado a fazer a entrega deste ofício, comprovando-se o protocolo nos autos no prazo de 10 dias.

Atenciosamente,

São Paulo, 02 de julho de 2021.

LUIS MANUEL FONSECA PIRES

Juiz(a) de Direito

Documento Assinado Digitalmente

Ao(À) Ilmo(a). Sr(a).
 Delegado da Delegacia Regional Tributária da Capital - Drtc-i e Fazenda Pública do Estado de São Paulo
 Rua Francisco Marengo, 1932, Tatuape - CEP 03313-000, São Paulo-SP

1056584-13.2020.8.26.0053 - lauda 7