

**A. I. Nº** - 279836.0801/13-3  
**AUTUADO** - MOLIZA REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - JOÃO ROBERTO DE SOUSA  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 17/12/2013

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0320-03/13

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Comprovado nos autos que o contribuinte na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, reteve e não recolheu o ICMS/ST. Não acatado pedido de redução da multa. Rejeitada preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 01/08/2013, exige crédito tributário no valor de R\$264.827,68, acrescido da multa de 150%, em razão da falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Divergência entre o ICMS Substituição Tributária por retenção informado na DMA e o recolhido nos meses de janeiro e fevereiro de 2013. O Autuado ingressa com defesa fls.13/25. Repete a acusação fiscal. Diz que a infração não se confirma na sua totalidade, razão pela qual discorda da autuação fiscal, conforme os fundamentos que terá oportunidade de expor.

Aduz que foi autuada por ter deixado de recolher o ICMS-ST regularmente informado na respectiva DMA. Menciona tratar-se de autuação sobre tributo devidamente declarado, que apenas deixou de ser recolhido aos cofres públicos no prazo regulamentar, por isso, sustenta que a referida autuação fiscal é improcedente, especialmente porque desnecessária e abusiva a sua lavratura.

Observa que quando o contribuinte preenche declarações informando ao fisco o valor do tributo devido, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como o ICMS, o respectivo crédito tributário é constituído. Após isso, nenhum outro procedimento precisa ser adotado pelo fisco para que possa inscrever o seu crédito em dívida ativa e iniciar a cobrança executiva, caso não venha a ser pago.

Afirma que no lançamento por homologação, cuja modalidade está prevista no art. 150 do Código Tributário Nacional, a legislação atribui ao contribuinte o dever de apurar o valor do imposto devido, o que atende perfeitamente ao conceito de lançamento contido no art. 142 do CTN. Observa que no Superior Tribunal de Justiça é pacífico o entendimento de que as declarações prestadas pelo contribuinte estão aptas a constituir o crédito tributário e dispensam a adoção de qualquer outra formalidade pelo fisco para caracterizar o lançamento tributário e neste sentido transcreve a Súmula nº 436.

Conclui que havendo declaração do contribuinte, que é verdadeiro lançamento tributário, absolutamente prescindível a realização de qualquer outro ato administrativo pelo fisco para que haja a constituição do seu crédito. Diz que a redundância na expedição de novo ato administrativo para a constituição do crédito tributário, nesse caso, configura verdadeiro lançamento *bis in idem*, sendo abusivo porque penaliza o contribuinte com uma superposição de

multa pelo simples fato de não ter recolhido o tributo no prazo assinalado antes do procedimento fiscal.

Assevera que a multa, que era moratória, passa a ter caráter punitivo pelo simples fato de o fisco (re)fazer o lançamento já efetuado pelo contribuinte. Observa que no caso do ICMS devido na Bahia, quando o contribuinte declara o seu débito espontaneamente e o recolhe com atraso, antes de qualquer procedimento administrativo, já incidem as penalidades veiculadas no art. 102 do Código Tributário Estadual – Lei nº 3.956/81, que foram repetidas pelo art. 102 do RICMS-BA. Reproduz este dispositivo regulamentar.

Continua argumentando que, por outro lado, se o contribuinte declara o valor no prazo correto, informando ao fisco o quanto lhe deve, porém sem realizar o respectivo recolhimento antes que a fiscalização efetue qualquer procedimento administrativo, a penalidade salta para 150% ao deixar de recolher o ICMS -Substituição Tributária por retenção (art. 42, V, *a*, da Lei nº 7.014/96).

Reitera que a penalidade pela infração, que é o mero atraso no pagamento, também simplesmente denominada mora, já está prevista no art. 102 da Lei nº 3.956/81 e não pode ser elevada ao caráter punitivo só em razão do novo lançamento efetuado pelo fisco, já que não houve nova infração pelo contribuinte.

Entende que os baianos têm uma penalidade de caráter moratório para o atraso do recolhimento do tributo, o que é absolutamente aceitável, mas que se confirma apenas se o fisco cochilar e deixar de expedir o “seu” ato (repita-se, desnecessário) de constituição do crédito tributário e outra de caráter nitidamente punitivo sem que, para ser punido, o contribuinte tenha realizado qualquer ato doloso.

Repisa que não haveria a necessidade da expedição do ato administrativo de “auto de infração” porque o crédito tributário já foi constituído pelo próprio contribuinte com a entrega da DMA. Entende que ao adotar este tipo de procedimento, a SEFAZ-BA acaba ferindo a estrita legalidade, especialmente por deixar de efetivar a inscrição em dívida ativa do crédito tributário, nos termos do art. 115 do Código Tributário Estadual que reproduz.

Sobre a impossibilidade de utilização da multa como meio coercitivo de cobrança, graduada conforme a atuação do contribuinte transcreve jurisprudência. Discorre sobre tipos de multas. Diz que havendo débito, são os juros moratórios que restam previstos no art. 161 do CTN como compensação pela mora do contribuinte. Não se pode admitir que a multa acabe por assumir, também ela, uma função de compensação progressiva pela mora, em sobreposição aos juros que não se justifica. A variação da multa em função da mora ofende a razoabilidade não condiz com os critérios da adequação e da congruência. Afirma que também o princípio da proibição do excesso, decorrente do próprio princípio do Estado de Direito, impede que se tenham multas demasiadamente altas, cumprindo, para as multas, o papel da vedação do confisco direcionada aos tributos.

Assevera que o STF tem admitido a censura constitucional de multas excessivas/confiscatórias, inclusive mediante invocação do art. 150, inciso IV, da CF. Afirma que já foi suscitado Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade do art. 35, inciso II, alíneas “b” a “d”, e III, alíneas “a” a “d”, com a redação das Leis 90.528/97 e 9.876/99, por violação ao art. 150, IV, da CF e aos princípios constitucionais implícitos da razoabilidade e da proibição do excesso.

Conclui que por qualquer análise, há que se concluir pela insubsistência da majoração da multa para 150%, seja pela afronta à legislação estadual ou, principalmente, pela sua incompatibilidade com a Constituição Federal, devendo ser considerada nula para manter a penalidade conforme estipulado pelo art. 102 da Lei nº 3.956/81 e 138 do RICMS-BA.

Ainda no que diz respeito à multa aplicada no percentual de 150%, argumenta que a sua exigência transborda os limites legais e constitucionais, sobretudo porque incidente sobre conduta do contribuinte completamente despida de má-fé, dolo ou simulação. Frisa que a multa de 150%, nesse caso, é incidente sobre a mera falta de recolhimento do ICMS devido na condição de

substituto tributário, mas que foi declarado, sem qualquer intenção de lesar o fisco ou dificultar a fiscalização.

Afirma que a multa, que deveria ter um caráter punitivo, adquire caráter confiscatório, afrontando o princípio constitucional da vedação ao confisco, assegurado pela Carta da República em seu art. 5º, XXII, que garante o direito de propriedade. Volta a citar jurisprudência. Pontua que a multa afronta também o princípio da proporcionalidade, já que a sua aferição é descabida e não guarda nenhuma relação com a infração penalizada. Sobre este princípio transcreve doutrina do professor Paulo Bonavides e do tributarista Ives Gandra da Silva Martins. Sobre o princípio do não confisco cita o doutrinador Celso Ribeiro Bastos.

Argumenta que a taxa SELIC seria inaplicável ao caso em discussão. Diz que a Lei nº 9.065/95 instituiu a SELIC como taxa de juros moratórios incidentes sobre débitos de títulos federais a partir de abril de 1995, através do art.13, sendo que a Lei nº 9.430/96 também tratou da aplicabilidade da taxa SELIC nos tributos federais. Discorre sobre a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, e a classificação dos juros, concluindo que em seu entendimento, não pode o fisco exigir pagamento de juros de mora calculado por taxas de juros com caráter remuneratório, sob pena de ofensa ao conceito jurídico e econômico de juros moratórios, e ainda, ferir o § 1º do artigo 161 do CTN.

Argumenta que sob qualquer ângulo que se analise a questão a taxa SELIC como índice de juros aplicáveis a tributos, sejam moratórios ou compensatórios, não há qualquer viabilidade jurídica a suportar sua utilização.

Frisa que entende ainda o STJ, que a adoção da taxa SELIC para correção de débitos tributários é incompatível com a regra do artigo 591 do novo Código Civil, que permite apenas a capitalização anual dos juros, e pode ser incompatível com o artigo 192, parágrafo 3º, da Constituição Federal, se resultarem juro real superior a 12% ao ano.

Requer seja conhecida a impugnação e as peças que a acompanha e que dela são partes integrantes para: a. reconhecer o excesso do procedimento de lançamento de ofício, tendo em vista a existência do lançamento por homologação devidamente efetuado pela impugnante por meio de suas DMAs, restabelecendo a penalidade aos percentuais determinados pelo art. 102 da Lei nº 3.956/81 e 138 do RICMS-BA; b. de outro modo, afastar a aplicação da penalidade de 150%, haja vista o seu caráter confiscatório, sobretudo porque incidente sobre conduta desprovida de má-fé, dolo, fraude ou simulação; c. excluir a aplicação da Taxa SELIC para a correção dos créditos tributários.

O Autuante em informação fiscal fls. 31/32, preliminarmente repete os fatos que ensejaram a autuação. Esclarece inicialmente que a empresa na sua defesa, confirma ser devedora dos valores do ICMS constantes das DMAs apresentadas a SEFAZ.

Diz que a empresa se insurge contra a lavratura do Auto de Infração, dizendo em sua defesa que o fato dos valores do ICMS constarem nas suas DMAs, teria declarado nesse momento a constituição do crédito tributário. Afirma que discorda totalmente da empresa e ratifica o presente Auto em todos os seus termos, pelos motivos que alinha.

Sobre a DMA, afirma que é uma obrigação acessória cuja finalidade é apresentar à SEFAZ, em síntese, os valores das operações ocorridas no estabelecimento, trazendo também, a declaração dos valores do ICMS decorrente dessas operações. Diante das informações, a SEFAZ, após uma análise, transforma os valores do ICMS em processos para futuro lançamento em dívida ativa.

Observa que este procedimento abre a possibilidade do contraditório, pois fica acessível à empresa a possibilidade de a qualquer momento, apresentar se lhe interessar, sua defesa, às vezes necessária para depurar alguma falha ou erro que podem ter sido cometidos, inclusive pela empresa quando da sua declaração. Nesse viés é totalmente cabível a lavratura de Auto de Infração para efetiva constituição do crédito tributário.

Sobre a alegação da empresa de que houve *bis in idem*, pelo lançamento de tributo já lançado pelo contribuinte, esclarece que este instituto é um fenômeno do direito tributário que ocorre quando o mesmo ente tributante cobra um tributo do mesmo contribuinte e sobre o mesmo fato gerador mais de uma vez. Diante dessa definição observa que a alegação da empresa de que houve "*bis in idem*" é descabida, pois não há prova de que houve dois lançamentos.

A respeito da alegação defensiva de que o percentual da multa de 150% é confiscatória, aduz que este assunto está fora da sua competência, não havendo possibilidade de discussão, pelo fato de ser sua atividade vinculada a aplicação da Lei. Reproduz a alínea "a", V do art. 42 da Lei 7014/96.

Relativamente a alegação da empresa sobre a inaplicabilidade da taxa de juros SELIC, aponta que este assunto também está fora da competência do autuante deixando a discussão para o órgão julgador. Após os esclarecimentos prestados, opina que o Auto de Infração seja julgado procedente.

### VOTO

No presente lançamento está sendo exigido crédito tributário em razão da falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, identificado pela divergência entre o ICMS Substituição Tributária por retenção informado na DMA e o recolhido, nos meses de janeiro e fevereiro de 2013.

Compulsando os autos, vejo que o PAF está revestido das formalidades legais. Observo que do Extrato Resumo Fiscal Completo dos arquivos da SEFAZ, consta Declaração da DMA com os respectivos débitos, sem o devido recolhimento do imposto, fl. 05. Ademais, foi o próprio autuado que enviou os dados através da DMA e que serviu de base para a autuação, o que lhe possibilitou o exercício da ampla defesa e do contraditório. Logo, o PAF está revestido das formalidades legais e o procedimento fiscal atende as normas regulamentares, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

Nas razões defensivas, o autuado não nega que reteve o ICMS substituição tributária devido nas operações internas subsequentes realizadas no estado da Bahia e não efetuou o respectivo recolhimento.

Sua defesa consiste no entendimento de que a informação das citadas retenções do imposto nas informações econômico-fiscais – DMAs, ainda que não tenha sido recolhido no prazo regulamentar, encontrava-se devidamente declarado, prescindindo dessa forma, da lavratura do Auto de Infração.

Não acolho este argumento por falta de previsão legal. Nos termos do art. 38 do RPAF/99, o auto de infração será lavrado para exigência de tributos, acréscimos tributários e multas, sempre que, mediante ação fiscal relativa ao estabelecimento de contribuinte ou desenvolvida no trânsito de mercadorias, for constatada infração à legislação tributária, quer se trate de descumprimento de obrigação principal, quer de obrigação acessória. É imprescindível a lavratura do Auto de Infração para se resguardar o interesse da Fazenda Pública evitando dessa forma, o instituto da prescrição e da decadência, relativamente aos créditos tributários devidos ao erário.

A DMA – Declaração e Apuração Mensal do ICMS consiste em uma obrigação acessória cuja finalidade é apresentar à SEFAZ, um resumo dos valores das operações ocorridas no estabelecimento, especificando as operações de entradas e saídas de mercadorias e prestação de serviços, constituindo-se em um resumo e exato reflexo dos lançamentos efetuados nos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS. Os dados contidos nas DMAs auxiliam no planejamento econômico, fiscal e tributário do Estado, pois destas serão extraídos os dados para apuração do Valor Adicionado, mediante o qual serão fixados os índices de participação dos municípios no produto de arrecadação do ICMS.

Em sua defesa o autuado alegou que quando o contribuinte preenche declarações informando ao fisco o valor do tributo devido, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como o ICMS, o respectivo crédito tributário é constituído. Após isso, nenhum outro procedimento precisa ser adotado pelo fisco para que possa inscrever o seu crédito em dívida ativa e iniciar a cobrança executiva, caso não venha a ser pago.

Embora o sujeito passivo não cite qual o fundamento legal para este entendimento, depreende-se que ele está a se referir ao § 2º do art. 48 do RPAF/99 que trata da Notificação Fiscal, que reproduzo:

*Art. 48. A Notificação Fiscal constitui o instrumento pelo qual será feito o lançamento de ofício para exigência de crédito tributário de valor inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), sempre que for constatada infração à legislação tributária, quer se trate de descumprimento de obrigação principal, quer de obrigação acessória.*

*§ 2º A declaração de obrigação tributária pelo sujeito passivo em documentos de informações econômico-fiscais importa em confissão de dívida e torna constituído o crédito tributário, sendo dispensada a emissão de notificação fiscal para sua exigência.*

*§ 3º Na falta de recolhimento no prazo regulamentar e decorridos 30 (trinta) dias da entrega da declaração ou de sua retificação, o crédito tributário poderá ser inscrito diretamente na Dívida Ativa Tributária, acrescido da penalidade aplicável, acréscimos moratórios e demais encargos previstos na legislação.*

Da análise do dispositivo acima transcrito, vejo que esta regra não se aplica ao caso em análise, visto que o valor do auto de infração supera o limite legal para a emissão da Notificação Fiscal. Além disso, ainda que se pudesse aplicar esta regra para a matéria em comento, o § 3º do citado dispositivo legal determina que na falta do recolhimento no prazo regulamentar e decorrido 30 dias da entrega da declaração, a inscrição na Dívida Ativa Tributária ocorrerá acrescido da penalidade aplicável, acréscimos moratórios e demais encargos previstos na legislação. Considerando que até a presente data o autuado não realizou o pagamento do imposto devido, em nada muda o fato do crédito tributário ter sido constituído via auto de infração.

Observo que o autuado em sua impugnação tentou associar os valores devidos a título de ICMS substituição tributária, declarados através de DMA, a uma Denúncia Espontânea. Entretanto, conforme previsto nos incisos I e II do art. 98 do RPAF/99, que reproduzo, a denúncia espontânea requer procedimentos que não foram tomados pelo autuado no presente caso.

*Art. 98. A denúncia espontânea exclui a aplicação de multa por infração a obrigação tributária principal ou acessória a que corresponda a falta confessada, desde que acompanhada, se for o caso:*

*I - do pagamento do débito e seus acréscimos; ou*

*II - do depósito administrativo da importância fixada provisoriamente pela autoridade fazendária local, com base nos elementos descritos pelo sujeito passivo na comunicação de que cuida o artigo anterior, quando o montante do débito depender de apuração.*

Vale ressaltar ainda, que os arts. 95 a 97 do citado diploma legal estabelece expressamente as regras que devem ser adotadas pelos contribuintes que optam pela denúncia espontânea e nenhuma delas foi adotada pelo autuado.

Conforme afirmou corretamente o autuante, o auto de infração é procedimento que abre a possibilidade do contraditório, ficando acessível à empresa a possibilidade de no prazo regulamentar, apresentar, se lhe interessar, sua defesa, as vezes necessária para depurar alguma falha ou erro que podem ter sido cometidos, inclusive pelo sujeito passivo, quando do envio de sua declaração. Ante às razões expostas, considero devidamente caracterizada a infração.

O autuado em sua defesa alegou que, sob qualquer ângulo que se analise, a taxa SELIC seria inaplicável ao presente caso como índice de juros, sejam moratórios ou compensatórios, não existindo qualquer viabilidade jurídica a suportar sua utilização.

Relativamente à Taxa SELIC, observo que está prevista no art. 1º da Lei Estadual 7.753/2000, que modificou a Lei 3.956, de 11 de dezembro de 1981, e falece a este Conselho atribuição legal para declarar inconstitucionalidade desta legislação, nos termos do art. 167, I do RPAF/BA.

O interesse da administração pública ao adotar essa taxa é o de cobrar um valor através da aplicação de um percentual, de um número real e concreto, que hoje serve como piso, referência mínima para todas as demais taxas de juros praticadas na economia brasileira e que, diga-se de passagem, é aquele que o Estado põe como meta.

Entendo que a cobrança de juros com base na Taxa SELIC veio trazer segurança aos partícipes da relação Fisco x Contribuinte. Ao Fisco (Tesouro), permitiu-se a adoção de um caminho que tende a equilibrar seus custos financeiros de captação relativa à receita de juros que recebe de terceiros, relacionados a débitos de origem tributária não pagos no prazo. Aos contribuintes, deu-se a oportunidade de se poder trabalhar com uma taxa de juros que acompanha as oscilações econômicas do país.

No que diz respeito à multa aplicada no percentual de 150%, o autuado argumentou que a sua exigência transborda os limites legais e constitucionais, sobretudo porque incidente sobre conduta do contribuinte completamente despida de má-fé, dolo ou simulação. Frisa que a multa de 150%, nesse caso, é incidente sobre a mera falta de recolhimento do ICMS devido na condição de substituto tributário, mas que foi declarado ao fisco, sem qualquer intenção de lesar o fisco ou dificultar a fiscalização.

A multa aplicada não é ilegal. Ao contrário, encontra-se tipificada no art. 42 da Lei 7.014/96, que para melhor entendimento transcrevo:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*V - 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto:*

*a) retido pelo sujeito passivo por substituição e não recolhido tempestivamente;*

Não deve prosperar a alegação defensiva de que a multa foi aplicada sobre conduta do contribuinte completamente despida de má-fé, dolo ou simulação, por não se configurar argumento capaz de elidir a infração imputada, uma vez que a multa tem previsão em dispositivo legal, o qual não condiciona a aplicação da pena à intenção do agente.

Esta instância de julgamento não possui atribuição (competência) para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a teor dos artigos 158/159, RPAF/99, nem para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que rege a matéria objeto da contenda (art. 167, I, RPAF/99).

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279836.0801/13-3**, lavrado contra **MOLIZA REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$264.827,68**, acrescido da multa de 150% prevista no inciso V, alínea “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2013.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR