

**A. I. Nº** - 108580.0060/12-6  
**AUTUADO** - MOLIZA REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - LAUDELINO BISPO COSTA FILHO  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 20/12/2013

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0326-03/13**

**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\$235.096,93, 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, nos meses de maio e junho de 2013.

O Autuado ingressa com defesa fls.14/26. Transcreve a infração que lhe foi imputada. Afirma que foi autuada por ter deixado de recolher o ICMS-ST regularmente informado na respectiva DMA, isto é, trata-se de autuação sobre tributo devidamente declarado, que apenas deixou de ser recolhido aos cofres públicos no prazo regulamentar.

Sustenta que a referida autuação fiscal é improcedente, especialmente porque desnecessária e abusiva a sua lavratura, isso porque, 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 e 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. Diz 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, conforme à Súmula nº 436, que transcreve.

Diz que havendo declaração do contribuinte, que é verdadeiro lançamento tributário, é absolutamente prescindível a realização de qualquer outro ato administrativo pelo fisco para que haja a constituição do seu crédito. Assim, 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.

Cita 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. 138 do RICMS-BA, que transcreve. No entanto, menciona que se o contribuinte declara o valor no prazo correto, informando ao fisco o quanto lhe deve, porém sem realizar o respectivo recolhimento antes que o fisco efetue qualquer procedimento administrativo, a penalidade salta para 150% ao deixar de recolher o ICMS - Substituição Tributária por retenção.

Frisa que o mero atraso no pagamento, também 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.

Diz ser sensível perceber que realmente 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. Com efeito, 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.

Sobre a impossibilidade de utilização da multa como meio coercitivo de cobrança, graduada conforme a atuação do contribuinte cita jurisprudência.

Discorre sobre os tipos e função da multa. Salienta que a multa deve ter relação com o ilícito cometido, qual seja, neste caso, a falta de apuração e declaração, pelo próprio contribuinte dos tributos devidos. Afirma que o princípio da proibição do excesso, decorrente do próprio princípio do Estado de Direito, impede que se tenha multas demasiadamente altas, cumprindo, para as multas, o papel da vedação do confisco direcionada aos tributos.

Informa ter sido 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.

Afirma que por qualquer análise, há que se concluir pela insubsistência da majoração da multa para 150% (art. 42, V, *a*, da Lei nº 7.014/96), 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%, afirma que sua exigência transborda os limites legais e constitucionais, sobretudo porque incidente sobre conduta do contribuinte completamente despida de má-fé, dolo ou simulação. Assevera 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 erário ou dificultar a fiscalização.

Salienta 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. Menciona que ao ingressar no patrimônio do contribuinte de forma ilegal e desproporcional o Estado comete verdadeira ofensa ao princípio da vedação ao confisco, garantia constitucional que está assegurada no art. 150, IV, da Carta Política de 1988, e impede que o Fisco possa utilizar o tributo confiscatoriamente, princípio que também é aplicável às multas. Sobre a matéria cita jurisprudência e doutrina do professor Paulo Bonavides e do tributarista Ives Gandra da Silva.

Frisa ser imperioso reconhecer que a penalidade de 150%, fixada com base no art. 42, V, *a*, da Lei nº 7.014/96, tem seu caráter eminentemente confiscatório, e, por ferir mortalmente o art. 150, IV, da CF/88, deve ser afastada.

Afirma 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 de seu artigo 13, sendo que a Lei nº 9.430/96 também tratou da aplicabilidade da TAXA SELIC nos tributos federais.

Discorre sobre os tipos de juros. Afirma que embora a SELIC tenha sido materializada, via lei ordinária como juros moratórios que devem incidir sobre débitos tributários e previdenciários, esta não possui tal natureza por traduzir fenômeno monetário de pagamento pelo uso de dinheiro, com caráter nitidamente remuneratório. Afirma que este caráter remuneratório fica claro com a redação das Circulares BACEN nº 1.594/90, 2.311/93 e 2.671/96, que alteraram o Regulamento do Sistema Especial de Liquidação e Custódia, e determinam a forma como deve ser calculada a taxa, qual seja a variação do rendimento do valor de mercado de diversos títulos públicos, em cujo sistema apenas as instituições financeiras, Banco Central, Tesouro Nacional, Estados e Municípios podem participar. Dessa forma, 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.

Diz que analisando a melhor doutrina e jurisprudência, vislumbra-se a impossibilidade de se aplicar a Taxa SELIC como juros moratórios de débitos fiscais, uma vez que os juros de mora nada mais são que uma indenização pelo não cumprimento da obrigação de dar dinheiro ao Estado a título de tributo no tempo certo. Afirma que discorrendo sobre a matéria no repertório IOB de jurisprudência (1ª quinzena de outubro de 1998 – nº 19/98 – Caderno 1 – p. 477), o ilustre professor Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, sustenta a inaplicabilidade da taxa SELIC.

Destaca que a jurisprudência de tribunais superiores é numerosa e pacífica no sentido de ser ilícita a estipulação de encargos financeiros sujeitando o seu dimensionamento ao arbítrio exclusivo do credor da obrigação. A irrazoabilidade de o credor da obrigação tributária, o Poder Executivo Federal, ser o mesmo que estipula o valor dos juros (a taxa SELIC) exigidos do contribuinte, manifesta a total injuricidade da pretensão fazendária em tela. Assim diz 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. Sobre o tema cita doutrina e jurisprudência. Conclui requerendo:

- a.) que se reconheça 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. 32/33, preliminarmente repete a acusação fiscal. Esclarece que a empresa na sua defesa confirma ser devedora dos valores do ICMS constantes das DMAS apresentadas a SEFAZ.

Afirma que a empresa se insurge contra a lavratura do Auto dizendo em sua defesa que o fato dos valores do ICMS constarem nas suas DMAS ocorre nesse momento a constituição do crédito tributário. Discorda da empresa e ratifica o Auto em todos os seus termos.

Sobre a DMA diz 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 à SEFAZ, após análise, transforma os valores do ICMS em processo para futuro lançamento em dívida ativa, valendo observar que este procedimento abre a possibilidade do contraditório, pois fica acessível a empresa, que poderá conhecer a qualquer momento e apresentar se lhe interessar, sua defesa, às

vezes necessária para depurar alguma falha ou erro que podem ter sido cometidos, inclusive pela própria empresa quando da sua declaração. Diz que nesse viés é totalmente cabível a lavratura de Auto de Infração para efetiva constituição do crédito tributário.

Sobre a alegação da empresa que houve *bis in idem*, pelo lançamento de tributo já lançado pelo contribuinte, menciona que o *bis in idem* é um fenômeno do direito e no direito tributário 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.

Sobre o percentual da multa de 150% ser confiscatório, aduz que este assunto está fora da competência do autuante, não havendo possibilidade de discussão, pelo fato de ser sua atividade vinculada a aplicação da Lei.

A respeito da arguição da empresa sobre a inaplicabilidade da taxa de juros SELIC diz que este assunto também está fora da competência do atuante deixando a discussão para o órgão julgador.

Diante dos fatos contidos no Auto e mais os esclarecimentos descritos opina que o presente 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 maio e junho 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 data da lavratura do auto de infração o autuado não realizou o recolhimento do imposto retido, em nada muda o fato de o 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.

Saliento que o fato de o contribuinte ter retido ICMS referente à substituição e não ter realizado o respectivo recolhimento no prazo regulamentar se constitui em infração à legislação tributária por descumprimento de obrigação tributária principal, sujeitando o contribuinte ao estabelecido no art. 38 do RPAF/99. 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.

O argumento do autuado não pode ser acatado. Observo que o contribuinte reteve imposto de terceiros a título de ICMS - substituição tributária e não recolheu no prazo legal aos cofres públicos, constituindo-se tal procedimento em falta grave cuja penalidade encontra-se prevista na Lei.

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 108580.0060/12-6**, lavrado contra **MOLIZA REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$235.096,93**, 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, 18 de dezembro de 2013.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR