

PROCESSO - A. I. Nº 108580.0060/12-6
RECORRENTE - MOLIZA REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF Nº 0326-03/13
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
INTERNET - 04/07/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0146-11/14

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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Consta dos autos Recurso Voluntário apresentado por força do acórdão em referência que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 01/08/2013 para exigir crédito tributário no valor de R\$235.096,93, acrescido da multa de 150%, imputando a 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.

A 3ª JF deste CONSEF dirimiu a lide nestes termos:

“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.

Observe 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.”

Insurgindo-se contra o julgado, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário cujo cerne tem como fundamento de que a autuação é improcedente, eis que nas declarações por si feitas ao Fisco e consta o valor do tributo devido, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e que como o ICMS, o respectivo crédito tributário é constituído e nenhum outro procedimento cabe ser adotado pelo Fisco para viabilizar a inscrição do seu crédito em Dívida Ativa e iniciar a cobrança executiva, se fosse a hipótese de não ter adimplido, o que é o caso.

Ressalta que no lançamento por homologação como disposto no art. 150 do CTN, que atribui-se ao contribuinte o dever de apurar o valor do imposto devido, que corresponde ao conceito de lançamento contido no art. 142 do CTN, e que o STJ tem entendimento pacificado de que tais estão aptas a constituir o crédito tributário e dispensam a adoção de qualquer outra formalidade pelo Fisco para caracterizar o lançamento tributário, à luz da Súmula nº 436, que reproduziu.

Acrescenta que, o contribuinte ao declarar o seu débito relativo ao ICMS espontaneamente, e o recolhe a destempo, antes de qualquer procedimento administrativo, já incidentes as penalidades do art. 102 do COTEB – Lei nº 3.956/81, reproduzidas no art. 138 do RICMS-BA, que transcreve. Mas que, mesmo que faça a declaração do valor correto dentro do prazo legal e deixe de recolher antes de iniciada a ação fiscal, que a multa é majorada para 150%, a despeito do simples atraso, denominada mora não estar no art. 102 da referida Lei nº 3.956/81, e que 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 que a SEFAZ-BA ao lavrar o Auto de Infração viola 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 e que a penalidade deve ser graduada com esteio na jurisprudência dominante, sem se poder perder de vista os tipos e a função da multa, que vincula-se ao ilícito

cometido, o qual, *in casu*, é a falta de apuração e declaração por si do ICMS devido, daí que sem dúvida, que o Fisco desprezou o princípio da proibição do excesso que é oriundo do próprio Estado de Direito, para não se caracterizar o confisco, motivo pelo qual suscitou o 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.

Destaca ser confiscatória a majoração da multa para 150% (art. 42, V, *a*, da Lei nº 7.014/96), com ofensa ao Texto Constitucional. Requer a decretação de sua nulidade a teor do art. 102 da Lei nº 3.956/81 e 138 do RICMS-BA, mormente quando não agiu de má-fé, dolo ou simulação, sem qualquer intenção de lesar o erário ou dificultar a fiscalização, sendo certo afirmar que invés da multa ter um caráter punitivo passou a ter 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.

Aduz sobre a garantia constitucional do art. 150, IV, da Carta Política de 1988, que obsta a utilização de tributo confiscatoriamente, princípio que também é aplicável às multas. Cita e reproduz jurisprudência e doutrina do professor Paulo Bonavides e do tributarista Ives Gandra da Silva.

Pontua 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. Aborda os tipos de juros e que em que pese a SELIC ter sido materializada por lei ordinária como juros moratórios que devem incidir sobre débitos tributários e previdenciários, não possui tal natureza por traduzir fenômeno monetário de pagamento pelo uso de dinheiro, com caráter nitidamente remuneratório, como se extrai da 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.

Apresenta a ilação de que, o Fisco não pode 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. Conclui, ainda, postulando o seguinte:

- 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.

Por derradeiro, requer o Provimento do Recurso Voluntário, sobre o qual, instada a PGE/PROFIS, opinou pelo Não Provimento.

VOTO

Destinando ao reexame e julgamento por esta CJF, o autuado apresentou Recurso Voluntário para retomar a tese defensiva acerca da infração 1 que o acusa de ter recolhido o ICMS retido na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado, imputação esta que é admitida, confirmando assim que é devedor dos valores do ICMS constantes das DMA'S

exibidas ao Fisco.

O cerne da defesa centra-se na lavratura do lançamento de ofício no sentido de que os valores do ICMS por constarem nas suas DMAS, faz ocorrer a constituição do crédito tributário e que a DMA trata-se de obrigação acessória que tem como escopo a apresentação à fiscalização, sintetizada, dos valores concernentes às operações ocorridas no estabelecimento, nela contendo ainda os valores do ICMS oriundos dessas operações, e que, uma vez analisada, cabe os respectivos valores serem lançados em Dívida Ativa. Neste contexto, entende que houve "*bis in idem*", pelo lançamento de tributo já ter sido lançado pelo contribuinte.

Cabe salientar que o alegado *bis in idem* é um fenômeno do direito tributário 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-se que a alegação da empresa é dearrowzada, não tendo ele sequer provado haver os dois lançamentos.

Ora, dúvidas não remanescem de que o autuado efetivamente reteve o ICMS substituição tributária, todavia, não recolheu ao erário estadual os valores respectivos, o que caracteriza, por força da regra do art. 38, do RPAF-BA, infração quanto à obrigação principal e não apenas à acessória e ainda fosse apenas desta, em tendo sido constatado pelo Fisco, cumpria proceder à lavratura do Auto de Infração, descabida a Notificação como disposto no art. 48, § 2º, do Regulamento estadual face ao valor ser inferior ao piso ali fixado.

Ademais disto, não merece guarida a alegação de que houve a Denúncia Espontânea haja vista não terem sido atendidos os requisitos do art. 98, I e II do RPAF-BA.

Relativamente ao efeito confiscatório da multa no percentual da multa 150%, falece competência material aos julgadores do CONSEF de declarar inconstitucionalidade, como postulado, estando a penalidade prevista no art. 42, que passo a reproduzir :

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

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

No que toca à inaplicabilidade da taxa de juros SELIC, previsto encontra-se prevista na legislação estadual (art. 51, da Lei nº 7.014/96 e no art. 102 do COTEB) e, de igual forma, foge da competência deste Conselho a declaração de inconstitucionalidade.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108580.0060/12-6**, lavrado contra **MOLIZA REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$235.096,93**, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 42, V, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de maio de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BRABOSA – RELATORA

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS