

A. I. N° - 279505.0110/13-8
AUTUADO - BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS LTDA.
AUTUANTES - IVANILDO LEÔNIDAS FERNANDES DE OLIVEIRA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 25.02.2014

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0021-01/14

EMENTA: ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES. ESTORNO DE DÉBITO NAS VENDAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO. MERCADORIA ADQUIRIDA NO MERCADO INTERNO. USO DE BENEFÍCIO FISCAL EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O autuado usou indevidamente os benefícios do art. 7º do Decreto nº 4316/95, nas saídas de mercadorias adquiridas no mercado interno, lançando crédito fiscal em sua escrita de tal forma que a carga tributária incidente correspondesse a um percentual efetivo de 3,5%. Cabível apenas o crédito fiscal destacado nas notas fiscais de entrada. Infração caracterizada. 3. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ACRESCIMOS MORATÓRIOS. EXIGÊNCIA. Multa de caráter punitivo aplicada pela inobservância da legislação do ICMS, que constitua infração, a teor dos artigos 40/42 da Lei 7.014/96, fundada no interesse público de penalizar o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento de ofício pela autoridade administrativa e excluída pela denúncia espontânea, a que se refere o artigo 138, do CTN. A denúncia foi apresentada com erros que implicaram pagamento a menor dos acréscimos moratórios, parcela exigida através do lançamento de ofício, fazendo renascer o motivo de punir, autorizando a aplicação da multa de 60% sobre os valores da mora, excluída na denúncia equivocada do contribuinte. Infração subsistente Rejeitada a nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/03/2013 apura seguintes fatos:

1. Deixou de recolher o ICMS em função de divergência entre os documentos fiscais e os lançamentos nos livros fiscais próprios. Consta ainda que *“o contribuinte aplicou indevidamente os benefícios do art. 7º do Decreto nº 4316/95 sobre aquisição e vendas de mercadorias adquiridas de terceiros no mercado interno, lançando crédito fiscal em sua escrita de tal forma que a carga tributária incidente correspondesse a um percentual efetivo de 3,5%, quando, na verdade deveria creditar-se apenas do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada (NF nº 101441, 101442 e 108858 anexas ao presente auto). A saída das referidas mercadorias foi documentada através da emissão das Notas Fiscais Eletrônicas de nº 689, 696, 1038 e 1039. A apuração do ICMS no exercício de 2010 foi refeita (planilha anexa) e as diferenças*

de recolhimento a menor estão sendo cobradas neste auto". Lançado ICMS no valor de R\$54.453,39, com multa de 60%

2. Deixou de recolher os acréscimos moratórios referentes ao ICMS devido pela substituição tributária por antecipação, pago intempestivamente porém espontâneo. Consta ainda que *"ao recolher em atraso o ICMS devido pela substituição tributária por antecipação, na condição de sujeito passivo, nas prestações sucessivas de serviços de transportes (art. 380, II e 382 do RICMS), o contribuinte deixou de recolher os acréscimos moratórios previstos no art. 1º da Lei 7753/00, que alterou o art. 102 da Lei nº 3956/81, e no art. 138-B do RICMS"*. Lançado ICMS no valor de R\$10.076,71, com multa de 60%.

Na defesa apresentada (fls. 423 a 445), através de Procurador legalmente constituído (fls. 446 a 447), alega a tempestividade das arguições, sintetiza os itens da autuação, arguindo que o auto de infração deve ser cancelado integralmente, tendo em vista sua flagrante nulidade e improcedência, conforme as razões indicadas.

Questiona a nulidade na autuação por ausência de clareza em relação aos cálculos do suposto crédito tributário das infrações 01 e 02, sob o argumento que o art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Tributário do Estado da Bahia (Decreto nº 7629/1999) dispõe sobre os elementos obrigatórios que deve conter o Auto de Infração, sob pena de nulidade do lançamento tributário, em garantia à ampla defesa do sujeito passivo. Diz que para o Estado efetuar o lançamento de valores que considera devido, torna-se necessário que tal lançamento seja precedido de um levantamento criterioso e capaz de sujeitar-se a exame crítico, devendo constar no Auto de Infração *"a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta"*.

Aduz que, no presente Auto de Infração, a autoridade coatora não indicou quais os métodos que foram adotados para a recomposição da escrita fiscal realizada nas duas infrações. Aduz que, de fato, em momento algum, a fiscalização apresentou os critérios adotados para o cômputo dos valores discriminados nos Quadros Demonstrativos anexos ao Auto de Infração.

Exemplifica que na Infração nº 01, ao realizar a recomposição da conta gráfica da Impugnante, a autoridade fiscal realizou, ao mesmo tempo, estornos de débitos e créditos na contabilidade, sem demonstrar o motivo para tanto. Completa que, se tivesse, como apontado pela fiscalização, utilizado indevidamente créditos presumidos oriundos de benefício fiscal previsto no Decreto nº 4316/95, não haveria razão para haver estorno de débitos, cumulado com estorno de créditos, como realizado pelo Fisco.

Em relação à Infração nº 02, afirma que a autoridade fiscal imputa a ausência de recolhimento dos acréscimos legais no momento do pagamento do ICMS/ST devido no transporte de cargas, contudo, no Demonstrativo de Débito (anexo ao Auto de Infração), inclui os referidos valores no campo de débito do ICMS e não no campo dos acréscimos moratórios, o que corrobora a ausência de clareza e os equívocos na apuração do suposto crédito tributário. Diz que, dessa forma, não conseguiu entender a lógica adotada e como o Fisco chegou aos valores apontados.

Conclui que, sem a exata compreensão, pelo contribuinte, da autuação fiscal a ele imposta, torna-se árdua a sua análise e a consequente defesa, evidenciando o cerceamento do seu direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurado pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

Discorre no artigo 142, do CTN, que *"competes privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento"*, concluindo que o dispositivo consagra, também, a competência privativa da fiscalização na constituição do crédito tributário, não sendo do autuado, mas do Fisco, o ônus da prova acerca do fato que fundamenta o lançamento, a matéria tributável. Dessa forma, diz que cabe, exclusivamente ao Fisco, a determinação da matéria tributável e o cálculo do suposto saldo devedor, sendo rigorosamente nulo, de pleno

direito, o lançamento, que não aduz essa determinação, por inércia do Fisco. Transcreve decisões do CONSEF, nesse sentido para concluir pela nulidade do Auto de Infração.

No mérito, argui que a acusação é que teria utilizado indevidamente de benefício fiscal referente às operações com as Notas Fiscais de Saída nº 689, 696, 1038 e 1039, motivo pelo qual houve a recomposição de sua escrita fiscal e apuração de supostos recolhimento a menor do ICMS. Diz que o Decreto nº 4316/95, com a redação vigente à época dos fatos geradores, institui benefício fiscal na importação de produtos pelo Estado da Bahia (diferimento do ICMS-Importação e crédito presumido nas saídas internas e interestaduais destes produtos).

Assim, sendo o produto importado pelo Estado da Bahia, o contribuinte poderia utilizar o referido benefício para diferir o imposto incidente na importação e reduzir a carga tributária nas saídas ao percentual de 3,5%, com o lançamento de créditos na escrita fiscal. Argumenta que a autuação é indevida, tendo em vista que o fisco realizou glosas (estornos) de créditos e também de débitos, de forma concomitante, sendo que tal ato não coaduna com a imputação constante no Auto de Infração. Completa que, se fosse o caso de apropriação indevida de créditos presumidos, deveria haver a simples glosa dos créditos por parte da fiscalização, não havendo lógica no estorno de débitos e créditos, como realizado pela autoridade fiscal. Pede, caso não seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, a improcedência da infração nº 01.

Argui que também é desarrazoada a multa prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, considerando que o Fisco aplicou a multa no percentual de 60% pela suposta prática de “registro de operação ou prestação tributada como não tributada, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto”. Completa que, caso a infração apontada realmente se constatasse, o que se admite apenas para argumentar, a multa passível de aplicação seria pela apropriação indevida de crédito tributário ou pelo estorno indevido de débitos (já que o benefício em questão autorizava a redução da carga tributária) e não multa pelo equívoco na apuração da base, alíquota ou valores do ICMS. Diz que a aplicação da multa ao presente caso mostra-se totalmente equivocada, tendo em vista que não ocorreu a hipótese de incidência da multa prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96.

Sublinha que não se trata de reenquadrar a penalidade em outra prevista na legislação vigente, já que o Auto de Infração imputou erroneamente a penalidade ao presente caso, motivo pelo qual deve ser integralmente cancelada.

Sobre a infração 02, diz que foi autuado, porque teria realizado pagamentos a destempo a título de ICMS/ST (denúncia espontânea) sem, contudo, realizar o pagamento dos acréscimos moratórios. Aduz que no demonstrativo do débito (anexo ao Auto) constam os débitos exigidos na Infração nº 02 lançados no campo de débito do próprio tributo e não no campo dos acréscimos moratórios, o que acarreta dúvidas quanto à natureza jurídica deste débito, ora exigido.

Diz que a exigência teve como fundamento legal o art. 380, inciso II, combinado com o art. 382 do RICMS/97. Contudo, a infração nº 02 é totalmente improcedente, conforme se demonstrará adiante, tendo em vista (i) a ocorrência de denúncia espontânea e (ii) a ausência de prejuízo ao erário, já que deveria ter sido considerada a existência de saldo credor do ICMS no momento da lavratura deste Auto (que eventualmente poderia ter sido parcialmente glosado e utilizado para o pagamento do débito ora exigido). Destaca que a própria fiscalização reconheceu que o ICMS/ST foi recolhido “*intempestivamente porém espontâneo*”, o que se denota que o recolhimento teria ocorrido com base no artigo 138 do CTN, caracterizando-se como denúncia espontânea.

Entende que houve contradição, posto que a autoridade fiscal reconhece a denúncia espontânea (pagamento do tributo a destempo que extingue o crédito tributário), mas exige o pagamento dos acréscimos moratórios. Diz ainda que, no momento da lavratura do presente Auto, contava com saldo credor de ICMS (conforme planilhas de apuração anexas – Doc. 2) em valor superior a R\$ 32.000,00. Deduz que constatando a existência de saldo credor, a autoridade fiscal tinha o dever de

ter procedido à glosa dos créditos, ao invés de realizar o lançamento para constituição de crédito tributário, em observância ao princípio da não-cumulatividade e pela ausência de prejuízo ao erário.

Discorre sobre o princípio de não cumulatividade (art. 155, § 2º, CF 88); sobre o direito ao crédito previsto na Lei Complementar nº 87/96 (art. 19 e 20). Sublinha que, em havendo o saldo credor, sequer haveria prejuízo ao Estado. Neste sentido, transcreve acórdãos do Conselho de Contribuintes da Fazenda da Bahia – CONSEF.

Conclui que ocorreu a denúncia espontânea e a suposta falta de recolhimento dos débitos não gerou prejuízo ao erário estadual, em face ao saldo credor do ICMS suficiente à quitação de seus débitos de ICMS referentes à infração nº 02, motivo pelo qual o presente Autuação Fiscal deve ser julgado improcedente, devendo, no máximo, ser apenas estornado do respectivo saldo credor.

Alega o caráter de confisco da multa de 60%, cuja vedação impõe a sua anulação, tendo em vista a sua patente inconstitucionalidade. Reitera os pedidos de nulidade e improcedência do auto de infração.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 474 e 475), arguindo que não tem sustentação o pedido de nulidade, posto que os elementos necessários ao lançamento integra o auto de infração.

Na infração 01 diz que não tem sustentação a arguição defensiva tendo em vista que a descrição dos fatos indicam que o contribuinte aplicou indevidamente os benefícios do art. 7º do Decreto 4.316/95, sobre aquisição e vendas de mercadorias adquiridas no mercado interno. Diz que refez a planilha de fl. 05 e encontrou diferença dos meses de setembro e outubro de 2010.

Quanto à infração 02, aduz que também não procedem os argumentos da defesa, pois tendo pago com atraso o ICMS-ST, nas prestações de serviços de transportes (art. 380, II e 382), deixando de recolher os acréscimos moratórios reclamados. Pede que seja reconhecida a total improcedência da autuação fiscal. O sujeito passivo atravessa petição (145786/2013-3) informando a apresentação da defesa em meio magnético.

É o relatório

VOTO

Lavrado o presente Auto de Infração para constituir crédito tributário, em relação às infrações 01 e 02, descritas e relatadas na inicial dos autos.

Foi suscitada preliminar de nulidade que, a rigor, se confundiu com as questões de mérito da lide. O mérito compreende os fatos, as provas e o direito aplicável. Preliminares são aspectos que devam ser apreciados antes do exame da questão central da lide. A decisão quanto à multa constitui matéria central, portanto de mérito. Em face dessas considerações, quando não for possível a exata segregação, apreciarei preliminar suscitada ao tempo que as razões de mérito.

Alega o sujeito passivo nulidade das infrações 01 e 02, por ausência de clareza em relação aos cálculos do débito fiscal, no argumento de ofensa ao artigo 39, RPAF BA (descrição do auto de infração) e em prejuízo à ampla defesa (art. 5º, LV, CF 88), uma vez que a autoridade coatora não indicou quais os métodos que foram adotados para a recomposição da escrita fiscal, nem apresentou os critérios adotados para o cômputo dos valores discriminados no Auto de Infração, devendo espantar generalidades na exigência, porquanto compete ao Fisco determinar a matéria tributável (art. 142, CTN).

Não houve, a rigor, recomposição da escrita fiscal, nem observo, nos autos, quaisquer elementos que autorizem a sua nulidade (art. 18, IV, RPAF BA), pois lavrado em obediência às regras do art. 39, RPAF BA, não havendo justa causa por desamparo a quaisquer direitos do contribuinte. As infrações foram descritas de forma correta e clara é a origem do fato gerador das exigências, com o acostamento do demonstrativo que descreveu de forma pormenorizada as respectivos notas

fiscais que as balizaram a exigência. Não houve, em absoluto, ofensa ao contraditório e a ampla defesa, tanto é assim que o autuado apresentou suas razões com os elementos de prova de que dispunha. Constatado, portanto, a existência dos elementos fundamentais na constituição do presente lançamento de ofício. Qualquer ofensa na constituição material do crédito tributário pelo lançamento, conforme indica o art. 142, CTN, será analisada na apreciação de mérito.

A primeira infração acusa do sujeito passivo da falta de recolhimento do ICMS em função de divergência entre os documentos fiscais e lançamentos nos livros fiscais próprios. O fundamento para autuação é que o contribuinte utilizou indevidamente benefício fiscal (art. 7º do Decreto nº 4.316/95), na aquisição e vendas de mercadorias adquiridas de terceiros no mercado interno, lançando crédito fiscal em sua escrita de tal forma que a carga tributária incidente correspondesse a um percentual efetivo de 3,5%, quando, na verdade deveria creditar-se apenas do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada (NF nº 101441, 101442 e 108858 anexas ao presente auto). A saída das referidas mercadorias foi documentada através da emissão das Notas Fiscais Eletrônicas de nº 689, 696, 1038 e 1039.

O auditor fiscal elaborou demonstrativo de débito e o acostou aos autos à fl. 05, comparando a apuração de ICMS apresentada pelo contribuinte e a apuração refeita na ação fiscal apropriando estornos de débito e de créditos, nos meses de setembro e outubro de 2010, no total de R\$54.453,39.

O sujeito passivo argumenta que tendo importado produtos pelo Estado da Bahia poderia utilizar o referido benefício do Decreto nº 4.316/95 para diferir o imposto incidente na importação e reduzir a carga tributária nas saídas ao percentual de 3,5%, com o lançamento de créditos na escrita fiscal. Aduz que a autuação é indevida, porquanto o Fisco realizou glosas (estornos) de créditos e também de débitos, de forma concomitante, e que o ato não coaduna com a imputação constante no Auto de Infração.

É cediço que o tratamento tributário previsto no Decreto nº 4.316/95 assenta no lançamento e pagamento de ICMS relativo ao recebimento do exterior de componentes, partes e peças destinados à fabricação de produtos de informática, eletrônica e telecomunicações, por estabelecimentos industriais desses setores. Instituiu, então, benefício fiscal na importação de produtos pelo Estado da Bahia, o diferimento do ICMS na importação e o crédito presumido nas saídas internas e interestaduais de tais produtos.

Constatado, antes, que a aparente imprecisão inicial da imputação (*Deixou de recolher o ICMS em função de divergência entre os documentos fiscais e os lançamentos nos livros fiscais próprios*) não causou qualquer embaraço no entendimento da irregularidade apurada, posto que foi devidamente esclarecida, de forma exaustiva, logo em seguida, na inicial dos autos, não caracterizando qualquer cerceamento ao direito de defesa, conforme arguido pelo autuado.

Incidem o diferimento do lançamento e pagamento do ICMS no recebimento do exterior de componentes, partes e peças, desde que o estabelecimento importador esteja instalado no Distrito Industrial de Ilhéus, benefício que se estende a estabelecimentos industriais dos setores elétricos, de eletrônica, de eletroeletrônica e de telecomunicações, independente da localização neste Estado, conforme disposto no § 2º e 3º do art. 1º do Decreto nº 4.316/95, o que justifica a utilização do benefício pelo estabelecimento autuado, situado em Camaçari.

Nas operações de saídas internas de produtos acabados, recebidos do exterior com DIFERIMENTO regulado nos incisos II e III do “caput” do art. 1º, o estabelecimento que os importar efetuará um lançamento de crédito fiscal em sua escrita de tal forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 3,5% (art. 7º). O artigo 8º do mencionado decreto ensina que não poderá constar do mesmo documento fiscal produto que tenha origem no mercado nacional, ainda que da produção própria do estabelecimento; devendo ser consignado no corpo do documento fiscal, relativo às saídas de produtos recebidos do exterior, a expressão: “PRODUTO IMPORTADO SOB REGIME DE DIFERIMENTO, DEC. Nº 4316/95”.

Isso significa que o benefício fiscal alcança o ICMS devido no recebimento do exterior e as subsequentes saídas de produtos acabados e não as aquisições interestaduais, como ocorreu no presente caso. Dessa forma, laborou em acerto o Fisco em proceder ao cálculo do benefício previsto no Decreto nº 4.316/95, com o estorno de crédito fiscal relativo às aquisições de produtos acabados no mercado interno (notas fiscais 101.441, 101.442 e 108.858 – da Britânia Eletrodomésticos Ltda., Joinville – SC), fls. 30/31, nos valores respectivos de R\$8.454,33, R\$8.454,33 e R\$8.076,29. Excluiu de igual forma, do estorno de débito, as respectivas notas fiscais de saídas de números 689, 696, 1038 e 1039, nos respectivos valores de débito R\$33.992,97, R\$33.992,97, R\$18.654,68 e R\$13.818,28, conforme consta da relação de notas fiscais de saídas extraídas da Escrituração Fiscal Digital do autuado – EFD, acostada aos autos, fls. 10/29.

Como já vimos, estabelece o art. 7º da norma em comento que, nas operações de saídas internas de produtos acabados, recebidos do exterior com DIFERIMENTO regulado nos incisos II e III do “*caput*” do art. 1º, o estabelecimento que os importar efetuará um lançamento de crédito fiscal em sua escrita de tal forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 3,5%, observada a disposição do § 1º do art. 1º.

Quis o legislador que produtos fabricados sobre o alvedrio do Decreto 4.316/95, fosse beneficiado com o diferimento do ICMS na entrada da partes e peças e a redução da carga tributária para 3,5%, na saída de produtos final. A correção da apropriação indevida de créditos presumidos, como operou o Fisco do Estado da Bahia, não poderia ser feita com a simples glosa dos créditos, como pensou o autuado, sob pena de agravar a exigência tributária compatível e em desfavor do próprio contribuinte. Portanto, reafirma-se, a regra estabelecida expressamente no Dec. nº 4.316/95, que disciplina o tratamento tributário diferenciado aplicável às operações com produtos de informática, a postergação do lançamento do ICMS incidente nas entradas dos citados produtos e a aplicação da carga tributária de 3,5%, nas saídas de produtos acabados pelo lançamento de crédito fiscal na escrita fiscal, aplica-se exclusivamente na hipótese em que o estabelecimento adquirente é importador e industrial.

Posto isso, tendo o contribuinte autuado utilizado indevidamente os benefícios do art. 7º do Decreto nº 4.316/95, nas saídas de produtos acabados (NF – e nº 689, R\$33.992,97; 696, R\$33.992,97; 1038, R\$18.654,68 e 1039, R\$13.818,28, operações com CFOP 6.102 - vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros) efetivamente adquiridos no mercado interno da empresa do grupo Britânia Eletrodomésticos Ltda., Joinville – SC, operações com CFOP 2.102 - compras para comercialização, através das NF – e nº 101.441 (R\$8.454,33), 101.442 (R\$8.454,33) e 108.858 (R\$8.076,290), os respectivos valores de ICMS lançados na escrita do contribuinte foram corretamente excluídos do benefício fiscal.

Dessa forma, subsistente é a exigência contida na infração 01, no valor de R\$54.453,39.

O item 02 do presente Auto de Infração consta que o autuado deixou de recolher os acréscimos moratórios referentes ao ICMS-ST devido por antecipação, pago espontaneamente, mas, do forma intempestiva.

Verifico que o Auditor Fiscal elaborou minucioso demonstrativo, fls. 34/55, discriminado os diversos conhecimento de transportes emitidos por transportador, nos termos do art. 380, II e 382 do RICMS-97 BA, sendo o contribuinte autuado, o tomador do serviço de transporte, responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações sucessivas de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte.

O demonstrativo da apuração dos acréscimos moratórios por recolhimento do ICMS-ST com atraso, nas prestações sucessivas de transportes tomados, consta os respectivos CTRC, data de emissão, valor da prestação, do ICMS ST, data do vencimento, do efetivo recolhimento, período de atraso, percentual em função do atraso, taxa SELIC e por fim, o valor do acréscimo moratório em cada

prestação de serviço, fls. 56/89. Nesse sentido, os débitos tributários, quando pagos fora do prazo estabelecidos de forma regulamentar, sujeitar-se-ão aos acréscimos moratórios, no caso em concreto, na forma do art. 138-B, RICMS-97 BA (Lei nº 7753/00) e no valor global de R\$10.076,71. Diz ainda a legislação que os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente (art. 139, RICMS BA).

A lide não reside na retenção ou recolhimento do ICMS-ST incidente nas prestações sucessivas do serviço de transportes com fundamento legal no art. 380, inciso II, combinado com o art. 382 do RICMS/97 BA. O autuado alega que a exigência dos acréscimos moratórios e a multa de 60% são improcedentes, pois recolheu o valor espontaneamente e não houve prejuízo ao erário, em face a existência do saldo credor do ICMS no momento da lavratura de auto infração. Observa que o próprio autuado consigna que o ICMS-ST foi pago “intempestivamente porém espontâneo”, sendo contraditório a exigência de acréscimos moratórios.

Vejam, antes, em breve síntese, a natureza jurídica das multas tributárias, no ordenamento jurídico brasileiro, a fim de extrair o melhor entendimento acerca dos acréscimos moratórios, objeto da discussão no presente PAF. A multa tributária é espécie de sanção fiscal, de natureza pecuniária porque se expressa numa obrigação de dar determinada quantia ao sujeito ativo e representa diminuição de bens jurídicos do infrator, a fim de reparar o mal que haja causado, além de reprimir infrações futuras; podem ser aplicadas com o efeito de indenização ou compensação, a fim de privar o infrator de eventual benefício não lícito advindo do ato praticado.

A cominação de multa pelo descumprimento da obrigação tributária somente pode ser estabelecida por lei (art. 5º, II, CF 88 e 97, V, CTN). As multas por infrações tributárias são constituídas pelo lançamento de ofício e podem ser classificadas de acordo com o tipo da obrigação a que se referem: multa por descumprimento de obrigação principal, multa por descumprimento da obrigação acessória, multas punitivas (quando o contribuinte deixa de fazer o que era obrigado), objetivam desestimular a prática de infração pelo infrator ou por terceiros; multas moratórias (quando o contribuinte não paga o tributo, paga a destempo ou insuficiente), possuem natureza civil e caráter compensatório ou indenizatório, são aplicadas com a finalidade de reparar prejuízos causados ao erário pela impontualidade do sujeito passivo.

Juros são remuneração do capital (juros compensatórios, como frutos civis, como rendimento do capital investido ou que investido poderia ter sido), ou são decorrentes da mora no pagamento, quando não seja cumprida no vencimento a obrigação contratual avençada ou a obrigação imposta por lei (juros moratórios). Assim como no direito privado, também no direito tributário o crédito não pago no vencimento pode sofrer acréscimos de juros de mora, acumuláveis com a penalidade pecuniária e com as garantias que tenham sido instituídas em favor do credor (art. 161, CTN). Os juros moratórios visam, enfim, reparar prejuízo decorrente da mora do devedor. Não dispondo de modo diverso, os juros de mora serão calculados à taxa de 1% ao mês (art. 161, § 1º, CTN).

A multa de mora tem a função de induzir e ao mesmo tempo advertir o sujeito passivo a cumprir a obrigação principal na data certa e de modo certo. Assim, incidirá multa moratória quando o recolhimento da obrigação for feita fora do prazo de vencimento ou parcial. Os juros de mora se vinculam ao não cumprimento da obrigação de pagar, no tempo certo, dívida de valor pecuniário. A taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Taxa Selic de juros vem sendo aplicada a fim de reparar o efeito do não pagamento do tributo.

Multa de mora e juros de mora são, portanto, acréscimos legais incidentes sobre o valor do tributo quando a obrigação principal não foi cumprida dentro do prazo estabelecido na legislação, existindo mesmo certa confusão entre os dois institutos.

Nesse sentido, com a maestria de sempre, resume o Professor Sacha Calmon, estabelecendo clara distinção entre os itens do chamado acréscimo moratório (Teoria e prática das multas tributárias. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 1993, página 72) ao ensinar que *"em direito tributário é o juro que*

recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda."

Diante de tais pressupostos, constato que os débitos do imposto para com o Estado da Bahia, não recolhidos nos prazos previstos no Regulamento de ICMS, ficarão sujeitos aos acréscimos moratórios (multa de mora + juros de mora), conforme definidos nos artigos 138-B e 139 do RICMS-97/BA (redação dada pela Lei nº 7.753/00), calculados da forma a seguir anunciada.

Art. 138-B. Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios (Lei nº 7753/00):

I - sobre os débitos denunciados espontaneamente, incidirão apenas acréscimos moratórios equivalentes 0,11% (onze centésimos por cento) ao dia, limitados a 10% (dez por cento), mais a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado;

II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

Parágrafo único. A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II deste artigo.

Art. 139. Os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente:

I - na data do recolhimento;

II - na data do depósito integral do débito tributário em conta bancária que assegure atualização monetária;

III - na data de sua inscrição em Dívida Ativa.

O direito não assiste ao sujeito passivo, quanto a alegação da existência de saldo credor de ICMS, no momento da lavratura de auto infração, eis que a natureza jurídica dos acréscimos moratórios não se confunde com os aspectos de acumulação de crédito tributário, cuja forma de apuração foi silenciada no presente PAF. Ainda que se admita tenha sido a respectiva escrituração efetivada de maneira legítima, os saldos credores apresentados pelo autuado são referenciados nos períodos de janeiro / março 2013, diverso do período de apuração da infração que deu origem aos acréscimos tributários, não podendo, por óbvio, ser utilizados para o pagamento do débito, ora exigido.

Quanto a arguição da exigência dos acréscimos moratórios lançados no campo de débito do próprio tributo e não no campo próprio, acarretando dúvidas quanto à natureza jurídica do débito, verifico que, em princípio, a razão é do contribuinte autuado. Os acréscimos moratórios devem ser lançados no campo próprio do demonstrativo de débito do auto de infração e incidem sobre o valor do tributo atualizado monetariamente, a teor do art. 139, RICMS-97 BA, retro transcrito.

Ocorre que o recolhimento do ICMS/ST, "*intempestivamente porém espontâneo*" com base no artigo 138, CTN, caracterizando-se como denúncia espontânea, foi realizado a menor pelo sujeito passivo, porque informado com erros nas datas do fato gerador das prestações sucessivas de transportes, cuja responsabilidade é do contribuinte autuado, o tomador dos serviços, conforme atesta o demonstrativo fiscal de fls. 56/89.

Sobre a denúncia espontânea, estabelece o artigo 138 do Código Tributário Nacional - CTN:

"Art. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

Denunciar é comunicar, é informar, é levar ao conhecimento da autoridade competente o que a ela deva, por lei, ser comunicado ou informado. Espontânea é a comunicação feita de vontade própria. Mas, além de ser espontânea, deverá a denúncia ser tempestiva. Feita no tempo certo, antes da prática de qualquer ato pela administração pública, relacionado com o objeto da denúncia a ser espontaneamente apresentada.

Se a obrigação era de pagar tributo devido, e o pagamento é feito após o vencimento, mas antes de qualquer autuação do contribuinte, a esse pagamento se acrescem apenas o juros de mora, mas nunca incidirá sobre as multas (punitivas) do lançamento de ofício. O montante conterà o valor do tributo atualizado acompanhado dos acréscimos moratórios. Assim, os acréscimos de mora, que não têm caráter punitivo, sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo.

A mora, já vimos, é penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, usualmente chamados moratórios. A natureza compensatória da multa será marcada (além da não exclusão por denúncia espontânea), pela equivalência com a lesão provocada, o que é revelado pela própria lei ao fixar o percentual em função do tempo de atraso (exemplo: 0,11% por dia de atraso até o limite máximo de 10%, mais a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado, como consta da Lei nº 7.753/00).

Por outro lado, a multa é penalidade aplicada pela inobservância de disposição contida na legislação do ICMS, que constitua infração, a teor dos artigos 40 / 42 da Lei 7.014/96.

Trata-se da multa de caráter punitivo que se funda no interesse público de penalizar o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento de ofício pela autoridade administrativa e excluída pela denúncia espontânea, a que se refere o artigo 138, do CTN, em que o arrependimento, oportuno e formal, da prática da infração faz cessar o motivo de punir.

Ocorre que a denúncia espontânea com força para excluir a multa punitiva, além de expressar a espontaneidade e a vontade do contribuinte, apresentada tempestivamente, antes da prática dos atos de conhecimento da administração pública, deve ser, necessariamente, fidedigna e corresponder exatamente ao objeto da denúncia espontaneamente apresentada.

No caso em tela, a denúncia espontânea foi apresentada com erros que implicaram pagamento a menor dos acréscimos moratórios. É justamente essa parcela que se exige através do presente lançamento de ofício, renascendo o motivo de punir e atraindo a aplicação da multa de 60% sobre os valores da mora, excluída, anteriormente, em função da informação equivocada nos prazos que indicaram os valores dos acréscimos, naquela denúncia.

Por fim, não existe nos autos, qualquer agravo ao princípio de não cumulatividade (art. 155, § 2º, CF 88) ou contradição na exigência de acréscimos moratórios, além da multa punitiva, no caso concreto, como alega o autuado. Igualmente, não cabe falar em caráter de confisco na multa de 60%, posto que é legal a sua imposição, conforme previsto na Lei nº 7.104/96.

Diante do todo exposto, a infração 02 resta devidamente caracterizada, conforme descrita na inicial dos autos. O Auto de Infração é PROCEDENTE, no valor total de R\$64.530,10.

É o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279505.0110/13-8**, lavrado contra **BRITÂNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$54,453,39**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42,

inciso II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa de 60% no valor de **R\$10.076,71**, prevista no art. 42, inciso VIII do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR