

**A. I. N° - 206854.0003/14-0**  
**AUTUADO - DOW BRASIL S.A.**  
**AUTUANTES - LUIZ CARLOS PRATES SANTOS e ANTÔNIO TORRES DE BARROS**  
**ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA**  
**INTERNET - 12.06.2015**

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 00081-01/15**

**EMENTA: ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTAS. a) OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. b) OPERAÇÕES SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO.** Refeitos os cálculos, em face dos elementos trazidos aos autos pela defesa. Reduzidos os valores das multas. Não acolhido o pleito de redução das multas. **2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE.** Fato demonstrado nos autos. O imposto retido de terceiros não pode ser compensado pelo substituto tributário com créditos das operações próprias. Mantido o lançamento. **3. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E/OU SERVIÇOS [SIC]. DOCUMENTO FISCAL NÃO ESCRITURADO.** Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30.9.14, acusa os seguintes fatos:

1. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis [leia-se: mercadorias relativas a operações não tributáveis pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 355.754,17, equivalente a 1% das entradas não registradas;
2. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação [leia-se: mercadorias relativas a operações sujeitas a tributação pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 1.233.289,54, equivalente a 10% das entradas não registradas;
3. falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, sendo lançado tributo no valor de R\$ 1.942.868,75, com multa de 150%;
4. omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços [sic] decorrente do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios – emissão de Nota Fiscal Eletrônica não escriturada –, sendo lançado tributo no valor de R\$ 3.429,97, com multa de 100%.

O autuado apresentou defesa (fls. 101/116) declarando inicialmente que reconhece a procedência do lançamento do item 4º e irá providenciar o pagamento.

Impugna os lançamentos dos itens 1º e 2º dizendo que durante a fiscalização procurou demonstrar que vinha empreendendo grandes esforços para regularizar o registro dos documentos, informando inclusive que muitos dos documentos questionados se referiam a situações cuja

regularização não dependia da empresa, mas, apesar de todos os esclarecimentos, o Auto de Infração abarcou equivocadamente, no item 1º, a Nota Fiscal 6683 da Mills, que se refere a retorno de conserto, constando erroneamente o valor de R\$1.000.000,00, quando o valor correspondente à Nota Fiscal de remessa para conserto é de R\$ 190,00, tendo o emitente da Nota de retorno do conserto reconhecido o erro, mas não emitiu Nota Fiscal de entrada, e no item 2º, a Nota Fiscal 1756 da Clark Kock, que de acordo com informações prestadas pelo emitente foi cancelada e substituída pela Nota Fiscal 1758, cujo valor e número do pedido são idênticos aos da referida Nota Fiscal 1756, e ainda no item 2º, a Nota Fiscal 6201 da Air Liquid, que foi escriturada nos registros fiscais em 7.1.14, portanto, em data anterior ao início dos trabalhos de fiscalização.

Quanto ao item 3º, diz que, de acordo com o entendimento da fiscalização, a empresa, na condição de substituta tributária, deveria ter apurado o ICMS devido por substituição e efetuado o pagamento do tributo através de documento de arrecadação em separado, com a indicação do código específico (1632), mas ocorre que, apesar de não ter sido feito o recolhimento do imposto devido por substituição tributária no código indicado, a empresa efetuou o lançamento dos débitos no Registro de Apuração do ICMS, a título de ajuste, na coluna “Outros Débitos”, reduzindo dessa forma o seu saldo credor, e, sendo assim, os valores do ICMS relativo à substituição tributária referentes aos meses de novembro e dezembro de 2013 e de janeiro, fevereiro e março de 2014 foram devidamente considerados como “débito” no regime normal de apuração do imposto, não havendo por que se falar em falta de recolhimento do ICMS por substituição tributária, pois, embora a empresa tenha apurado saldo credor do ICMS nos meses de dezembro de 2013 e de janeiro, fevereiro e março de 2014, os saldos credores sofreram diminuição em decorrência dos ajustes de débito relativos ao ICMS devido por substituição tributária.

Observa que, no mês de novembro de 2013, a empresa apurou saldo de ICMS a pagar e, mesmo assim, a fiscalização considerou como não pago o imposto devido por substituição tributária ajustado como débito naquele período, conforme atesta a cópia do livro (fls. 170/189).

Argumenta que, por essas razões, não pode prevalecer a cobrança do imposto na forma do item 3º, uma vez que o tributo foi totalmente quitado, mesmo que de forma equivocada.

Reclama que as multas dos itens 1º e 2º por descumprimento de obrigação acessória, assim como a penalidade de 150% aplicada no item 3º, são manifestadamente abusivas e desproporcionais, haja vista que não se verificou a existência de dolo, fraude ou simulação, ou qualquer vantagem que a empresa tivesse auferido em decorrência dos fatos assinalados.

Aduz que se infere da leitura do Auto Infração que várias operações ora questionadas se referem a retorno de armazenagem de mercadorias, ou seja, situações que, nos termos do art. 6º, VI, “c”, do RICMS, estão fora do campo de incidência do ICMS.

Sustenta que as penalidades de R\$4.506.776,79, atualizadas até setembro de 2014, relativas às infrações 1ª, 2ª e 3ª, são exacerbadas e totalmente desproporcionais às infrações cometidas.

Reporta-se à faculdade prevista no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, considerando que, de acordo com esse dispositivo legal, o que é exigido do contribuinte para que a penalidade seja cancelada é (a) que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação, e (b) que não impliquem a falta de recolhimento do imposto. Pondera que, quanto ao primeiro requisito, não há qualquer acusação, nem mesmo implícita, no sentido de que a empresa teria agido com dolo, intuito de fraude ou simulação, e nem poderia, porque inexistiu qualquer ato nesse sentido, e, quanto ao segundo requisito, a infração atribuída à empresa não implicou falta de recolhimento de imposto, advindo, simplesmente, de suposto descumprimento de formalidade referente ao não registro das Notas Fiscais, bem como na ausência de recolhimento em guia própria de “ICMS-ST”.

No que concerne ao item 3º, alega que não merece prosperar a imputação fiscal de que o ICMS devido por substituição tributária não foi pago, pois, como foi explicado, há que se verificar que o equívoco cometido se deu tão somente em relação à forma como o débito foi quitado, uma vez que, embora a empresa tenha apurado saldo credor do ICMS nos meses de dezembro de 2013 e de janeiro, fevereiro e março de 2014, os saldos credores sofreram diminuição em decorrência dos ajustes de débito relativos ao ICMS devido por substituição tributária, e portanto não há dúvidas que houve o recolhimento integral dos tributos incidentes sobre as operações consideradas. Afirma que a empresa nunca teve a intenção de lesar o fisco, e, pelo contrário, sempre procurou agir dentro da estrita legalidade. Considera estar demonstrado que a multa em questão pode e deve ser cancelada, nos termos do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, uma vez que a empresa não agiu com dolo, fraude ou simulação, e da suposta infração não decorreu qualquer falta de pagamento do imposto, inexistindo prejuízo ao erário estadual. Argumenta que a regra do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 não encerra competência discricionária do administrador público, pois se trata de direito subjetivo dos contribuintes, isto é, uma vez preenchidos todos os requisitos previstos em lei, como neste caso, deve haver a relevação da multa com fundamento no referido dispositivo legal, sendo cediço que, dada a coercitividade da norma jurídica, onde se lê “poderá” deve-se interpretar “deverá”. Pondera que as penalidades tributárias, em obediência aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, devem buscar a punição dos contribuintes que objetivam lesar o erário, praticando atos fraudulentos com o intuito de burlar o fisco, pois as penalidades não são um fim em si mesmas, tampouco podem servir como instrumento disfarçado de arrecadação, porque tributo não se confunde com sanção por ato ilícito, nos termos do art. 3º do CTN, devendo, por isso, ser instituídas com finalidade não só punitiva, mas também pedagógica, no sentido de evitar que se pratiquem atos de má-fé com o único objetivo de lesar o erário, podendo-se dizer que a razão que inspira a lei relativamente às normas em comento, analisadas conjunta e sistematicamente, é punir o contribuinte que se vale de atos fraudulentos para lesar o patrimônio público, mas este não é o caso da situação presente, sendo nítida a completa falta de razoabilidade e proporcionalidade da exorbitante multa imposta à empresa, implicando na quantia de R\$ 4.506.776,79, em especial diante do fato de grande parte das operações estarem fora do campo de incidência do ICMS e do pagamento integral dos impostos devidos.

Reporta-se a uma decisão do STJ em caso análogo, bem como a uma decisão do CONSEF que cancelou a penalidade em caso idêntico. Reitera que a multa de R\$ 4.506.776,79 sem a existência de dolo, fraude ou simulação, não tendo havido falta de pagamento do imposto, é manifestamente abusiva e desproporcional, e, se não for cancelada, deverá ao menos ser reduzida. Considera que a fiscalização não poderia lavrar o Auto para aplicar multa de R\$ 4.506.776,79, com base no suposto descumprimento de meros deveres instrumentais, sob pena de tal ato ferir os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, inerentes à garantia do devido processo legal, em seu sentido material (“substantive due process of law”). Aduz que nessa linha já decidiu o STF, conforme trecho do acórdão que indica. Reclama que não poderia a fiscalização apenas a empresa com tão excessiva multa regulamentar pela simples prática de conduta que não trouxe qualquer prejuízo à arrecadação, pois a penalidade em causa somente é aplicável aos contribuintes que não primam pela boa conduta e seriedade na prática de suas atividades. Sustenta que o mero descumprimento de uma obrigação de fazer, como neste caso, não tem conteúdo delimitável, de forma a ensejar a aplicação de uma multa em valor fixo. Cita lição de Ricardo Corrêa Dalla. Transcreve trechos de decisão do STF acerca da impossibilidade de exigência de multa fiscal com caráter eminentemente confiscatório. Alega não haver correlação e proporção entre a multa aplicada e a conduta praticada pela empresa, pelo que considera evidente o desvio de finalidade na aplicação da pena, o que a torna ilegal e desarrazoada. Cita nesse

sentido comentário de Hely Lopes Meirelles, bem como de A.R. Sampaio Dória acerca da situação em que a multa imposta deixa de representar punição e passa a verdadeiro confisco de parcela do patrimônio do contribuinte, o que revela desvio de finalidade da sanção. Conclui pontuando que, no presente caso, se vê, a toda prova, a abusividade da multa aplicada pelo suposto descumprimento de obrigação meramente acessória, sem que nem ao menos tenham ocorrido quaisquer atos de fraude, tomando por referência decisão do CONSEF em caso análogo.

Pede o cancelamento integral das infrações 1ª, 2ª e 3ª, com fundamento no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, ou ao menos a redução das penalidades, bem como a exclusão da base impositiva no tocante às Notas Fiscais 6683, 1756 e 6201. Protesta pela posterior juntada de quaisquer documentos para comprovar a legitimidade de sua conduta, com arrimo nos princípios da verdade material e do devido processo legal. Requer que todas as intimações, publicações ou notificações relativas ao presente processo sejam realizadas em nome de José Maione Guirra Maia, e-mail [jmmaia@dow.com](mailto:jmmaia@dow.com), com endereço na Rodovia Matoim, Rótula 3, s/nº, Distrito Industrial, Candeias (BA). Juntou documentos.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 192/195) dizendo que a argumentação da defesa quanto à natureza confiscatória das multas dos itens 1º e 2º é descabida, pois as obrigações acessórias são de fundamental importância para a administração tributária visando ao controle da obrigação principal, e o descumprimento daquelas obrigações enseja sanções escalonadas de acordo com a gravidade, e as infrações cometidas pelo autuado são gravíssimas, e o legislador, quando criou aquelas obrigações, cada uma faz parte de um todo, logo, o não cumprimento de alguma prejudica todo o sistema.

Com relação às três Notas Fiscais questionadas pela defesa, informam que excluíram a Nota Fiscal 6683, no valor de R\$1.000.000,00, representando uma multa de R\$ 10.000,00, de modo que o débito de dezembro de 2012 passa a ser de R\$ 4.024,46, e indica o novo demonstrativo total de débito da multa do item 1º (fls. 193-194), totalizando R\$ 345.754,16 [corrija-se: R\$ 345.754,17].

Quanto ao item 2º, dizem que excluíram a Nota Fiscal 1756, no valor de R\$35.530,00, representando a multa de R\$3.553,00, e a Nota Fiscal 6201, no valor de R\$ 177.308,83, que representa a multa de R\$ 17.730,88, totalizando as duas multas o valor de R\$ 21.283,88, e com isso o débito de maio de 2013 passa a ser de R\$ 96.374,67, e o de dezembro de 2013 passa a ser de R\$9.438,02, totalizando a multa do item 2º o valor de R\$ 1.212.005,66.

No tocante ao item 3º, dizem que o procedimento da empresa contraria a legislação, em especial o art. 332, XIII, “b”, [do RICMS], pois o imposto deve ser recolhido até o dia 15 do mês subsequente ao da prestação do serviço de transporte. Informam que o autuado sempre fez esse tipo de recolhimento de forma correta como prevê a legislação em DAE separado, utilizando o código de receita 1632 até o dia 15 do mês subsequente, mesmo nos meses em que o saldo era credor. Frisam que se trata de imposto retido, e não poderia ser compensado com os créditos inerentes às operações do contratante dos serviços, tendo causado prejuízos ao erário estadual, pois nos meses autuados a empresa apurou saldo credor e o Estado deixou de receber o imposto em espécie.

Concluem assinalando os valores remanescentes.

Consta que parte dos valores lançados foi paga (fl. 199).

Dada ciência do teor da informação fiscal ao autuado, este se manifestou (fls. 203/208) dizendo que concorda com os fiscais em relação ao cancelamento das multas relativas às Notas Fiscais questionadas na defesa, envolvendo os itens 1º e 2º. Quanto ao item 3º, diz que insiste no entendimento de que, apesar de não ter feito o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária no código indicado, efetuou o lançamento dos débitos no Registro de Apuração do

ICMS, a título de ajuste, na coluna “Outros Débitos”, reduzindo dessa forma o seu saldo credor, e portanto, se do encontro dos débitos e créditos resulta saldo devedor, cabe ao contribuinte efetuar o recolhimento desse valor aos cofres do governo estadual dentro do prazo fixado pela legislação, pois a redução do saldo credor faz com que a empresa tenha que recolher ICMS nas operações subsequentes, para as quais efetuará a quitação utilizando créditos, não havendo por que se falar em falta de recolhimento do ICMS da substituição tributária, pois, embora a empresa tenha apurado saldo credor do ICMS nos períodos considerados, os saldos credores sofreram diminuição em decorrência dos ajustes de débito relativos ao ICMS da substituição tributária, não podendo prevalecer a cobrança estipulada no item 3º, uma vez que o imposto foi totalmente quitado, mesmo que da forma equivocada.

Reitera que, em relação as penalidades das infrações 1ª, 2ª e 3ª, elas são manifestadamente abusivas e desproporcionais, pelas razões expostas na defesa. Repete as considerações já manifestadas na defesa quanto ao pleito de cancelamento ou redução das multas por descumprimento de obrigações acessórias, com fundamento no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, em função dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Cita jurisprudência. Reitera os termos da defesa e os pedidos nela feitos.

Os autuantes, ao terem vista dos autos, se pronunciaram (fl. 214) dizendo que nada de novo foi suscitado em relação à defesa inicial, e que ratificam o que disseram na informação fiscal.

## VOTO

Discutem-se nestes autos quatro lançamentos. O débito do item 4º foi reconhecido pelo contribuinte.

Os fiscais acolheram a alegação da defesa no tocante ao item 1º e excluíram a multa relativa à Nota Fiscal 6683, no valor de R\$10.000,00, de modo que o débito de dezembro de 2012 passa a ser de R\$ 4.024,46. Acato a revisão do lançamento. O demonstrativo do item 1º deverá ser ajustado com base no quadro às fls. 193-194, totalizando R\$345.754,17 [e não R\$345.754,16, como foi indicado pelos autuantes].

Com relação ao item 2º, os fiscais excluíram a multa relativa à Nota Fiscal 1756, no valor de R\$3.553,00, e a Nota Fiscal 6201, no valor de R\$ 17.730,88, totalizando as duas multas o valor de R\$21.283,88. Acato a revisão do lançamento. O demonstrativo do item 2º deverá ser ajustado, passando o débito de maio de 2013 para R\$96.374,67, e o de dezembro de 2013 para R\$9.438,02, totalizando a multa do item 2º o valor de R\$1.212.005,66.

No tocante ao item 3º, é evidente que o autuado, tendo retido o imposto de terceiros, deveria tê-lo repassado aos cofres do Estado, e por conseguinte não poderia compensá-lo com os créditos das operações do seu estabelecimento.

Na sessão de julgamento, ao fazer a sustentação oral, a advogada do autuado apresentou cópias de DAEs pagos pelo transportador, a empresa Flumar Transportes de Químicos e Gases Ltda. A pedido da defesa, a Junta determinou que os referidos DAEs fossem anexados aos autos (fls. 245/254).

Analisando os referidos DAEs, noto que consta no campo 18 a indicação de que se trata de “ICMS regime normal - transportes”. Ou seja, os impostos pagos nesses DAEs dizem respeito a valores apurados pelo transportador em outras situações que não envolvem o regime de substituição tributária. O que está em discussão nestes autos é imposto que o autuado reteve e não recolheu.

Está caracterizada a infração do item 3º.

O autuado alega que as multas são abusivas, exacerbadas e desproporcionais. Reporta-se à faculdade prevista no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, alegando que não se verificou a existência de dolo, fraude ou simulação, ou qualquer vantagem que a empresa tivesse auferido em decorrência dos fatos assinalados, e não houve falta de pagamento do imposto.

As multas têm previsão legal.

Quanto à possibilidade de redução ou cancelamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias, não se trata de uma faculdade discricionária do órgão julgador, de modo que a aplicação da regra do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 depende da demonstração cabal de que as infrações constatadas (a) não foram praticadas com dolo, fraude ou simulação e (b) não implicaram falta de recolhimento do imposto. São portanto dois requisitos a serem observados. Não consta na acusação fiscal que tivesse havido dolo, fraude ou simulação, estando assim preenchido o primeiro requisito. Porém, quanto ao segundo requisito, caberia ao autuado demonstrar que de fato das infrações imputadas não decorreu falta de pagamento de tributo. Mesmo no caso de operações não tributáveis, a falta de registro das entradas tem repercussão no tocante ao controle das disponibilidades financeiras, uma vez que, ao deixar de contabilizar entradas, também deixam de ser contabilizadas as receitas de vendas empregadas no pagamento das entradas omitidas. Não acato o pleito de redução ou cancelamento das multas.

Volto a assinalar que o item 4º não foi impugnado.

Há um requerimento no sentido de que todas as intimações, publicações ou notificações relativas ao presente processo sejam realizadas em nome de José Maione Guirra Maia, e-mail jmmaia@dow.com, com endereço na Rodovia Matoim, Rótula 3, s/nº, Distrito Industrial, Candeias (BA). Recomenda-se que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressaltando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206854.0003/14-0**, lavrado contra **DOW BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.946.298,72**, acrescido das multas de 100% sobre R\$3.429,97 e de 150% sobre R\$1.942.868,75, previstas no art. 42, incisos III e V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$1.557.759,83**, previstas nos incisos IX e XI do art. 42 da supracitada lei, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de maio de 2015

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR