

**PROCESSO** - A. I. Nº 207090.3013-16/0  
**RECORRENTE** - TORRES EÓLICAS DO BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0158-05/17  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04/01/2017

#### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0380-11/17

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS E NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. O Convênio ICMS 101/97 concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica até 31/12/2028 (Convênio ICMS 156/2017), conforme produtos relacionados na sua cláusula primeira, a exemplo de “chapas de aço e outras partes e peças”. Mantida a exigência da multa aplicada com redução para 50% de acordo com o §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

#### RELATÓRIO

Nesta oportunidade processual, cuidam o feito de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0158-05/17), que julgou Procedente o Auto de Infração supra identificado, lavrado para exigir o débito de R\$559.358,53, por meio do qual foi atribuído ao sujeito passivo a seguinte irregularidade:

*Dar entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. O contribuinte, usuário de EFD, no exercício de 2014, deixou de lançar diversas NFs de Entradas em sua escrituração. Tal fato foi detectado da comparação das NFs Eletrônica, emitidas através do SINTEGRA pelos fornecedores da empresa fiscalizada, com os lançamentos que efetuou na sua EFD. Aplicada multa de 1% sobre o valor das entradas, prevista no art. 42, inc. XI, da Lei nº 7.014/96.*

Cientificado do lançamento, o autuado, por intermédio de patrono formalmente constituído, ingressou com impugnação (fls. 92 a 103), e a autuante, às fls. 242/243, prestou a informação fiscal de praxe.

A seguir, a 5ª JJF julgou pela Procedência do Auto de Infração em decisão com a seguinte literalidade:

*“Inicialmente observo que o lançamento em lide é composto de uma única imputação, relacionada a descumprimento de obrigação acessória pela falta de registro, na escrita fiscal, de notas fiscais de entrada de mercadorias cujas operações não se encontravam sujeitas à tributação pelo ICMS.*

*A defesa relata que a empresa autuada desenvolve atividade de indústria que foi recentemente instalada no Brasil. Que se encontra regularmente habilitada pelo Estado da Bahia no Programa DESENVOLVE, e que tem por objeto social a prestação, a concepção, desenvolvimento, preparação, fabricação, comercialização e manutenção de torres para turbinas eólicas, conforme se consta do seu contrato social anexo (doc. 01 – fls. 104 a 112).*

*Pontuou que o caso em exame não envolve ausência de recolhimento de tributo, não estando provada a existência de prejuízo ao erário público. Frisou que a falta de registro de Notas Fiscais na EFD, que acobertou entradas de mercadorias não tributadas, decorreu de um equívoco contábil, mas que não houve conduta dolosa do contribuinte, muito menos omissão com o objetivo de burlar a legislação para obter vantagem econômica ou implicar e não recolhimento de tributo ou causar prejuízo ao erário estadual.*

*Diante desses fatos, roga a autuada pela análise do órgão julgador no sentido de cancelar a multa aplicada, conforme previsto na norma processual administrativa, positivada no artigo 42, § 7º da Lei 7.014/1996 e art. 158, do RPAF/99.*

*Sustenta a defesa, em resumo, que a redução ou cancelamento de multas, quando preenchidos os requisitos legais, constitui um ato vinculado e não discricionário. Que a questão do dolo é facilmente superada uma vez que o contribuinte não obteve vantagem de qualquer natureza em não escriturar notas fiscais de entradas de operações não tributadas, não havendo, destarte, que se falar no presente caso em sonegação fiscal. Acrescentou que a escrituração digital existe e foi informada tempestivamente à Secretaria da Fazenda, no entanto, com equívocos de não constar notas de entrada de operações não tributadas. Fez referência ainda ao princípio da boa fé que, entende, há que ser presumida.*

*Invocou a aplicação ao caso dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da capacidade contributiva que se encontram positivados na Constituição Federal. Fez referência à decisão do STF, em sede de Recurso Extraordinário (RE 640.452), ganhou "status" de repercussão geral. Destacou que o Ministro Relator da Suprema Corte ponderou que, diante da complexidade e volume de obrigações acessórias atualmente impostas pelas fazendas estaduais e federais é necessário analisar caso a caso além de "analisar se o descumprimento de uma obrigação acessória desprové o Fisco de meios necessários para fiscalização, o que poderia abrir a porta para outras infrações".*

*Diante do quadro acima exposto a defesa formula pedido pelo CANCELAMENTO da penalidade pecuniária e alternativamente pela REDUÇÃO DA MULTA ora aplicada.*

*O autuante, por sua vez, declara que a empresa autuada confessa o cometimento da infração e que a atividade de fiscalização é totalmente vinculada à lei. Acrescentou ainda que diversas operações não registradas se referem a aquisições de material de uso e consumo que seriam passíveis de pagamento do ICMS por diferença de alíquotas.*

*Ponderando as razões apresentadas pela defesa e as que foram articuladas pelo autuante, na informação fiscal, verifico que no caso concreto as atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo são beneficiadas pelo PROGRAMA DESENVOLVE, normatizado pela Lei nº 7.980/01, Dec. Estadual nº 8.205/02 e alterações posteriores. O contribuinte foi habilitado ao benefício do DESENVOLVE através da Resolução nº 040/2013 (doc. cópia fl. 83), com diferimento do lançamento e pagamento do ICMS nas importações e aquisições em outros Estados da Federação relativamente ao diferencial de alíquotas (DIFAL) incidente sobre as operações com bens destinados ao ativo fixo, para o momento da desincorporação. Foi também concedida dilação de prazo de 72 meses para pagamento do saldo devedor do ICMS relativamente às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado e fruição do benefício do DESENVOLVE pelo prazo de 12 anos.*

*Frente ao quadro normativo acima apresentado verifica-se que a empresa autuada desenvolve atividade com ampla gama de benefícios que a desoneram de pagamento do imposto ou que reduzem sensivelmente o pagamento do tributo. Só a título de exemplo cito as aquisições de bens para integração no ativo fixo que envolve a maior parte das notas fiscais objeto do lançamento da multa em exame, pertinente às entradas do produto CHAPA GROSSA, com valores que variam entre a faixa de R\$10.000,00 a R\$25.000,00. As entradas de bens para o ativo fixo, relacionadas com o projeto incentivado, são beneficiadas com a efetiva desoneração do ICMS, que só é exigível em caso de desincorporação dos bens.*

*Ademais, no caso concreto, as notas fiscais que deixaram de ser registradas pelo contribuinte se referem a operações que ocorreram no intervalo compreendido entre os meses de março/14 a dezembro/14, abarcando parte das aquisições e não a totalidade das entradas verificadas neste período e restrito a operações não sujeitas a posterior tributação a cargo da empresa.*

*Portanto presente o requisito de que a conduta omissiva do contribuinte não resultaria em falta de pagamento de tributo, além da ausência de prejuízo para o erário, até porque as aquisições objeto da autuação estavam relacionadas a mercadorias e bens não tributados.*

*Ponderando as situações acima descritas: as primeiras, atenuando o ilícito; e a segunda, reveladora do cometimento da infração de forma reiterada, ao longo de 10 (dez) meses do exercício de 2014, e, considerando a possibilidade de redução da multa, prevista no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96 e a incidência dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e equidade, reduzo a penalidade lançada neste Auto de Infração em 50% (cinquenta por cento), passando o valor do débito para a quantia de R\$279.679,26. Adoto na solução desse processo o mesmo entendimento por mim externado no PAF nº 281077.3007/16-3, que resultou no Acórdão nº 0077-05/17, com a seguinte Ementa:*

*ICMS. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. MULTA. Fato demonstrado nos autos. Reduzida a penalidade, com fundamento no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e nos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e*

equidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

Portanto, aplicável ao caso em exame, as disposições no artigo 42, § 7º da Lei 7.014/1996 e art. 158, do RPAF/99, com a seguinte redação.

Art. 42 – (...)

§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem em falta de dolo fraude ou simula recolhimento do imposto.

Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.

Observe ainda que a Lei nº 7.014/96 não eliminou a possibilidade de dosimetria de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, por conta da unificação das multas por falta de registro de notas fiscais no percentual de 1%, visto que continua intacta a redação do § 7º, do art. 42, da citada lei, que confere esta competência às Juntas e Câmaras do CONSEF, a partir da análise do caso concreto.

Em decorrência do quanto acima exposto, nosso voto é pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, ficando o débito conforme demonstrativo abaixo:

Ocorrência	Vencimento	Val. Histórico	Vlr. Pós-julgamento
31/03/2014	09/04/2014	800,00	400,00
30/04/2014	09/05/2014	2.060,48	1.030,24
31/05/2014	09/06/2014	61.497,67	30.748,83
30/06/2014	09/07/2014	35.656,50	17.828,25
31/07/2014	09/08/2014	8.251,98	4.125,99
31/08/2014	09/09/2014	106.922,36	53.461,18
30/09/2014	09/10/2014	23.158,01	11.579,00
31/10/2014	09/11/2014	15.110,51	7.555,25
30/11/2014	09/12/2014	120.031,04	60.015,52
31/12/2014	09/01/2015	185.869,98	92.934,99
		559.358,53	279.679,26

## VOTO VENCEDOR

Com a devida vênia, passo a alinhar entendimento divergente do ora apresentado pelo nobre relator, quanto à redução da multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 42, inc. XI, da Lei nº 7.014/96, com amparo na competência prevista no §7º do art. 42 da Lei 7014/96, para assentar o entendimento de que não cabe tal redução.

Como efeito, o § 7º do art. 42 da Lei 7.014/96, regulamentado pelo art. 158 do RPAF/BA, confere ao órgão julgador administrativo a discricionariedade de, uma vez imputadas as multas por descumprimento de obrigações acessórias, conceder redução ou cancelamento das mesmas, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem em falta de recolhimento do imposto.

Essa discricionariedade, portanto, permite que, mesmo não havendo dolo, fraude, simulação ou falta de recolhimento do imposto, relativos à infração por descumprimento de obrigação acessória, os órgãos julgadores, fracionários deste CONSEF, não concedam redução ou o cancelamento da multa aplicada.

Nessa mesma linha, ajusta-se o Parecer da Procuradoria, constante do Acórdão da 2ª C.JF Nº 0148-12/15, registrado no voto do Relator:

“Por primeiro, como bem colocado pela n. Procuradora da PGE/PROFIS, a norma diz de uma faculdade, ou seja, diz que ‘...**poderão** ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF ...’ e no momento seguinte, diz das condicionantes do cancelamento ou redução, que implica na prova de as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”

A diferença entre o ato vinculado e o ato discricionário está no grau de liberdade conferido ao administrador. No poder vinculado não há margem de liberdade, a lei estabelece a única solução diante de determinada situação de fato, o poder da Administração é vinculado porque a lei não deixa opções. No ato discricionário, o legislador oferece limites e critérios para que a Administração pratique determinado ato dentro de uma margem legal, segundo sua conveniência, oportunidade, justiça, equidade, informados pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

No presente caso, não há qualquer razoabilidade em atribuir “poder vinculado” (poder dever) ao julgador, uma vez atendidas as condições previstas na lei, para reduzir ou cancelar a prevista multa de 60% e, ao mesmo

tempo, conceder o “poder discricionário” de dosar a mesma, sem qualquer limite, ou seja, podendo o julgador reduzir a multa de 60% para 59,9%.

A dicção do texto normativo, inserto no § 7º do art. 42 da Lei 7.014/96, determina que: “As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto”. Entender que onde foi dito “poderão, no campo da discricionariedade”, quer dizer “deverão, de forma vinculada”, pois se trata de um “poder dever”, é exigir do interprete, no presente caso, uma exegese que não se acomoda ao querer do legislador.

Ao examinarmos a finalidade que constitui um dos elementos do ato administrativo, contemplado pela discricionariedade, veremos que a presente norma objetiva tornar possível ao julgador administrativo, em razão dos elementos trazidos aos autos, adequar, atenuar ocasionais excessos punitivos, sem tornar atrativo o descumprimento da obrigação acessória ou mesmo reduzir a importância de determinada obrigação tendo em vista o interesse público dos efeitos de seu descumprimento. Para tanto, necessário se faz a análise pelo julgador administrativo, não apenas dos previstos elementos que impedem o benefício, mas de todos os elementos envolvidos que lhe ofereceram parâmetros para determinar a conveniência, oportunidade, justiça e equidade, informados pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Nesse esteio legal, diante da impossibilidade de relacionar todas as circunstâncias envolvidas na margem de discricionariedade concedida ao julgador administrativo, ora em exame, o legislador alberga, nessa margem legal, a possibilidade de não conceder redução ou cancelar a multa, ainda que atendidas as condições legalmente previstas para tal.

Com efeito, cabe observar a importância da inclusão dessa alternativa no caso da não entrega ao fisco, por um supermercado, dos arquivos magnéticos contendo grande parte de suas operações, retirando do fisco a possibilidade de apurar se foram ou não atendidas as condições para redução da multa. Diante da tese de que o ônus probante da existência dessas condições é do fisco e ante as dificuldades impostas pela não entrega dos arquivos, teríamos, então, o “dever”, ou seja, o “poder vinculado” de reduzir ou cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória decorrente da aludida infração.

O descumprimento de certas obrigações acessórias, a depender da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, implica em óbice ao fisco para identificar as condições previstas na lei relativas ao benefício da redução ou cancelamento da multa. Além do mais, o descumprimento de algumas obrigações acessórias pode, eventualmente, ser providenciado exatamente para impedir ou dificultar a fiscalização do devido cumprimento da obrigação principal, o que seria considera dolo, normalmente só podendo ser demonstrado se o fisco dispusesse de informações que, em razão do descumprimento da obrigação acessória, foram omitidas.

No campo das informações econômico-fiscais ocorrem obrigações acessórias que, uma vez descumpridas, apesar de não resultar de má fé, dolo ou mesmo falta de recolhimento, podem reduzir drasticamente o repasse do ICMS para um determinado município, com graves consequências para seus munícipes. Mesmo assim, para aqueles que sustentam o “poder dever”, quando atendidas as condições legais, estaria o julgador obrigado a reduzir ou cancelar a multa, o que atingiria de forma vital o princípio da razoabilidade e proporcionalidade, diante dos graves danos provocados àquela comunidade.

Assim, diante da impossibilidade de relacionar todas as situações, apontando a importância e gravidade das obrigações acessórias descumpridas, na medida, inclusive, em que dependeria do tipo de obrigação acessória descumprida associada à atividade desenvolvida pelo contribuinte, o legislador, dentre as opções que relaciona, não impõe ao julgador o dever, ou seja, o “poder vinculado” para reduzir ou cancelar a multa, ainda que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem na falta de recolhimento do imposto.

É de compreensão direta que, ao reduzir ou cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória, não se está dispensando o contribuinte de cumprir tal obrigação nas demais ocorrências, contudo, pode se identificar que, especialmente no cancelamento da multa ou na sua redução drástica, a dispensa da sanção tem o mesmo efeito prático da dispensa do cumprimento da obrigação acessória no restrito caso julgado, suprimindo, de certo modo, o efeito da punição que almeja desestimular a prática da infração pelo infrator. Tal dispensa da obrigação acessória, inclusive, é tratada de forma restritiva, no que tange a sua interpretação, pelo inciso III, art. 111 do CTN.

No caso presente, quanto ao pedido de cancelamento ou redução das multas, não vejo afastada a existência de dolo, tendo em vista as inúmeras e reiteradas infrações por documento fiscal não registrado, bem como as inúmeras notas por mês, cabendo destacar que esse procedimento se repetiu em vários meses (março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2014). Além do mais, o descumprimento da obrigação acessória de registrar os documentos fiscais, fragiliza o sistema de controle e acompanhamento da arrecadação previsto em um feixe de normas que contemplam tal obrigação acessória entre as mais importantes.

*Alinha o nobre Relator, com apurada técnica, que o sujeito passivo é contemplado pelo benefício fiscal do DESENVOLVE, somando aos argumentos que lhes permitem concluir pela metade a multa aplicada por falta de registro dos documentos fiscais. Entendo que, no presente caso, esse fato, de forma diversa, deve ser utilizado para robustecer os argumentos que convergem para manter integralmente a multa em tela, exatamente em razão de ter o sujeito passivo generoso benefício fiscal que lhe oferece condição diferenciada em relação a outros contribuintes, cabendo ao mesmo um tratamento recíproco com a Fazenda Pública.*

*Nesse ponto, retro mencionado das obrigações do beneficiário, o legislador foi tão rigoroso que previu, para falta de recolhimento na data regulamentar da parcela não sujeita a dilação do prazo, a perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo DESENVOLVE, ou seja, diante do benefício concedido, exige o cumprimento das obrigações tributárias com rigor.*

*Cabe ainda registrar que, conforme já mencionado, o sujeito passivo foi habilitado para o benefício do DESENVOLVE através da Resolução nº 040/2013, estando, assim, amparado pelo diferimento do lançamento e pagamento do ICMS nas importações e aquisições em outros Estados da Federação relativamente ao diferencial de alíquotas, incidente sobre as operações com bens destinados ao ativo fixo, para o momento da desincorporação, que é a maior parte da presente autuação.*

*É razoável concluir que, caso a fiscalização não detectasse a falta do registro desses bens nos livros fiscais, conforme constam dos autos, não haveria, por certo, o cumprimento da respectiva obrigação tributária principal, quando encerrada a fase de diferimento.*

*Em consonância com as razões acima alinhadas, não acompanho o Ilustre Relator, apenas no que alude à redução da multa aplicada, cabendo a sua manutenção integral.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado com a decisão proferida, o contribuinte ingressou, às fls. 268/281, com Recurso Voluntário, combatendo a infração que lhe era imputada de ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal.

Arguiu, inicialmente, a tempestividade do recurso, para, em seguida, reportar-se a aspectos fáticos da autuação e seus argumentos apresentados na impugnação, bem como transcreveu a decisão de primeira instância, aduzindo que se fazia necessária a sua reforma integral, para que fosse declarada a improcedência do Auto de Infração. Após abordar os aspectos jurídicos de sua defesa, requereu o cancelamento ou redução da multa aplicada.

Nesse contexto, mencionou ser uma indústria recentemente instalada no Brasil, habilitada pelo Estado da Bahia no Programa DESENVOLVE, tendo por objeto social a prestação, a concepção, desenvolvimento, preparação, fabricação, comercialização e manutenção de torres para turbinas eólicas, conforme consta do seu contrato social (fls. 104 a 112).

Pontuou que a autoridade fiscal, diante da identificação do descumprimento da obrigação acessória de lançar as notas de entrada na escritura fiscal digital (EFD), aplicou a multa de 1% sobre o valor comercial da mercadoria, prevista no artigo 42, inciso XI, da Lei nº 7.014/1996, dispositivo legal transcrito na peça recursiva.

Destacou o fato de não ser o caso de ausência de recolhimento de tributo, razão de não ser cabível se falar em prejuízo ao erário público, frisando que o problema ora discutido decorreu de um equívoco contábil cometido pela empresa, a qual, realmente, não procedeu à escrituração digital (EFD) de notas fiscais de entrada de mercadorias.

A par disso, ressaltou que a ausência de escrituração digital de determinadas notas fiscais não deflagra conduta dolosa do contribuinte, muito menos omissão com o objetivo de burlar a legislação para obter vantagem econômica, nem tampouco implica em falta de recolhimento de tributo na tentativa de causar prejuízo ao erário estadual.

Sublinhou que o relator do processo em 1ª Instância votou pela redução de 50% da multa aplicada ao contribuinte, por ter considerado preenchidos os requisitos objetivos constantes no RPAF, porém, foi vencido, já que os demais membros da 5ª JJF se posicionaram diferentemente, mantendo a autuação sem qualquer redução.

Transcreveu trecho da decisão guerreada no ponto onde o voto vencedor não acolheu a redução da multa por entender que não se encontrava afastada a existência de dolo, asseverando que tal

posicionamento não merece prosperar, na medida em que, como bem ponderado pelo voto vencido do relator, as notas lançadas não representavam a totalidade das notas do período, além de se tratarem de notas de simples remessa de mercadorias não tributadas, razões suficientes para se descartar a intenção de manobras ou artifícios que se traduzissem em má-fé por parte do autuado.

Pontuou que a falta de escrituração de determinadas notas fiscais não deflagraria, de pronto, conduta dolosa do sujeito passivo, muito menos omissão com o objetivo de burlar a legislação para obter vantagem econômica ou implicar na ausência de recolhimento de tributo na tentativa de causar prejuízo ao erário.

Reconheceu que a empresa cometeu um equívoco contábil, mas, ocorrido sem dolo ou má-fé, além de não ter causado qualquer prejuízo ao Estado, porquanto as notas fiscais não escrituradas referem-se a operações não tributadas.

Pelas razões expostas, postulou o cancelamento da multa aplicada ou, sucessiva e alternativamente, a redução da multa, em atenção aos princípios da razoabilidade e não confisco, conforme previsto na norma processual administrativa, positivada no artigo 42, § 7º, da Lei nº 7.014/1996 e art. 158, do RPAF/99.

Sustentou ser de clareza meridional que o legislador, buscando coibir excessos de natureza confiscatória, autorizou a redução, e até mesmo o cancelamento, de multas por descumprimento de obrigações acessórias, desde que o contribuinte cumprisse dois requisitos objetivos:

- (i) *Comprovar que as infrações sejam praticadas sem dolo, e;*
- (ii) *Comprovar que o descumprimento da obrigação acessória não implicou em ausência de recolhimento de imposto.*

Argumentou que a redução, ou cancelamento, de multas, quando preenchidos os requisitos legais, seria um ato vinculado, e não discricionário, frisando que a questão da possibilidade de existir dolo se encontra totalmente superada, uma vez que o contribuinte não obteve vantagem de qualquer natureza pela falta de escrituração das notas fiscais de entradas de operações não tributadas, não havendo, destarte, que se falar, no particular, em sonegação fiscal.

Acrescentou que a escrituração digital existe e foi informada tempestivamente à Secretaria da Fazenda, no entanto, com equívocos de não constar notas de entrada de operações não tributadas. Fez referência, também, ao princípio da boa fé, a qual, entende, haveria de ser presumida.

Arguiu que a fundamentação do relator quanto à caracterização de dolo apenas pela ausência de escrituração reiterada de parte das notas não merece prosperar, porque o dolo aqui somente poderia ser configurado caso fosse demonstrado o enriquecimento ilícito ou prejuízo ao erário, o que, efetivamente, não ocorreu.

Repisou ser cediço que o ora recorrente não agiu com dolo, transcrevendo trecho do voto vencido do relator em primeira instância, o qual conclui pela redução da multa, bem como decisões das Câmaras desse Conselho pela redução das multas por descumprimento de obrigação acessória quando do preenchimento dos requisitos objetivos de ausências de dolo e prejuízo ao erário. Citou, a título de exemplo, o Acórdão originário da 4ª JF, nº 0244-04/13.

Prosseguindo, teceu considerações em torno dos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade, capacidade contributiva e não confisco, afirmando ser de sabença trivial que todos os atos emanados do Poder Público estão necessariamente sujeitos, para efeito de sua validade material, à indeclinável observância de padrões mínimos de razoabilidade e proporcionalidade.

Nessa linha, após sustentar que a Suprema Corte tem firme entendimento acerca da observância dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade no que tange aos atos do poder legislativo, transcreveu trechos do Acórdão proferido pelo plenário do STF, na ADI nº 2. 551-MC-QO, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 2-4-2003, Plenário, DJ de 20-4-2006.

Alegou que se tornava imperativo ponderar que uma multa por descumprimento de obrigação acessória, no montante de R\$709.745,56, decorrente de conduta não dolosa do contribuinte e que não causou prejuízo ao erário, é desproporcional e sem razoabilidade, aduzindo que feriu o primado constitucional da capacidade contributiva insculpido no art. 145, §1º da CF.

Disse o recorrente ser importante destacar, mais uma vez, que a conduta ora discutida não foi dolosa, não gerou prejuízo e não abriu porta para novas infrações, pois as notas fiscais não escrituradas digitalmente referem-se a operações não tributadas.

Em conclusão, requereu o provimento do Recurso Voluntário com o cancelamento da multa imposta ou, sucessiva e alternativamente, a sua redução.

## **VOTO VENCIDO**

Consoante minuciosamente relatado, tratam os autos, neste momento, da análise de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, objetivando modificar a Decisão da 1ª Instância, que julgou Procedente o Auto de Infração.

Com efeito, a autuação diz respeito a uma única infração relativa ao descumprimento de obrigação tributária acessória, consistente na falta de registros, na escrita fiscal, de mercadorias não tributáveis que ingressaram no estabelecimento, sendo exigida a multa de 1%, correspondente ao valor originário de R\$559.358,53.

As razões recursais destacaram os aspectos fático-jurídicos correlatos à autuação, conforme exposição detalhada no relatório, pleiteando, ao final, o cancelamento da multa, ou a sua redução, nos termos do art. 158 do RPAF.

Vale consignar que as penalidades pelo descumprimento da obrigação tributária acessória decorrentes da ausência de registro na escrita fiscal das entradas de mercadorias no estabelecimento, previstas nos incisos IX e XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96, correspondentes à época a 1% sobre o valor comercial das operações, além de ter um caráter didático ao contribuinte, é específica, servindo como controle da administração tributária, independentemente da opção do regime de apuração do imposto utilizado pelo recorrente, o qual não elide, de forma alguma, a obrigatoriedade da escrituração.

Outrossim, os elementos informativos residentes no PAF não conduzem à interpretação de que houve dolo ou má-fé do recorrente na falha apurada, razão mais do que suficiente para comungar do entendimento expressado pelo ilustre Relator de primeira instância, no seu voto vencido, porquanto, sem margem a dúvidas, no caso versado encontram-se presentes os requisitos necessários para aplicação do disposto no art. 42, §4º da Lei nº 7.014/96 e art. 158 do RPAF/BA, que preveem o cancelamento ou a redução de multa por descumprimento de obrigações acessórias, desde que comprovado ter sido a infração praticada sem dolo, fraude ou simulação e que não tenha implicado falta de recolhimento do tributo.

Ressalte-se que a falta de registro de tais notas fiscais na escrita fiscal poderia levar à suposição de existência de prejuízo ao erário, o que, por si só, tornaria inaplicável o cancelamento, como pleiteia o recorrente, porquanto ensejaria a falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, para as mercadorias adquiridas em outros Estados e destinadas a uso e consumo; como ainda a falta de recolhimento do ICMS antecipação tributária, inerente às aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, assim como a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas nas aquisições fora do Estado de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado ou ao uso e consumo do estabelecimento, porém, não se aplica no específico desta autuação.

Assim, mantendo a coerência com os diversos votos já por mim proferidos neste CONSEF, vislumbro se enquadrar o caso nas previsibilidades legais de redução da multa, devendo ser aplicado o § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, para reduzir a multa da infração.

Frise-se que, na espécie concreta, se encontram atendidos os dois requisitos para aplicação da redução da multa, quais sejam: 1) ausência de dolo, fraude ou simulação, e 2) comprovação de que tal descumprimento não implicou em falta de recolhimento do imposto.

Quanto ao primeiro requisito, encontra-se ele devidamente preenchido, pois inexistente a mínima prova de ato de má-fé do contribuinte que indique fraude, dolo ou simulação. Frise-se que a imputação de tais atos a qualquer pessoa deve ser devidamente comprovada, na medida em que a presunção é sempre da boa-fé, conforme determina a regra geral do Código Civil.

Tangentemente ao segundo requisito, deve-se observar que não é a mera existência de débito fiscal que impede a aplicação do dispositivo legal, mas um débito que decorra do descumprimento da obrigação acessória que originou a autuação, o que não restou evidenciado no caso sob comento, valendo pontuar que, de igual sorte, não se obteve registro de débitos exigidos em outras infrações.

Nesse contexto, posiciono-me na linha de entender preenchidos os dois requisitos do §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 e, por considerar a prescrição de tal dispositivo um poder-dever dirigido ao julgador administrativo, pois, o contrário seria permitir discricionariedade subjetiva sem qualquer controle, o que é vedado pelos princípios constitucionais insculpidos no art. 37 da Constituição Federal, entendo ser o caso de redução de multa, destacando que o próprio Estado da Bahia, em diversas ocasiões, ao promover programas de negociação e recuperação de créditos tributários, permite para as multas por descumprimento de obrigação acessória a redução de 90% do valor original.

Considerando que a multa aplicada resultou no valor de R\$559.358,53, para a infração, considero justo e legal a redução para 20% do valor lançado no Auto de Infração, ficando a multa fixada em R\$111.871,06, valor suficiente para que se mantenha o caráter pedagógico da multa, eis que, apesar de não acarretar em falta de recolhimento de imposto, o descumprimento de tal obrigação acessória dificulta a fiscalização.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para julgar Procedente em Parte o Auto de Infração acolhendo a redução da multa para a quantia correspondente a 20% do valor aplicado na imputação fiscal.

#### **VOTO VENCEDOR**

Em que pese a boa fundamentação do n.Relator, divirjo do seu posicionamento com relação ao acolhimento da redução da multa para 20% do valor que foi aplicada.

A infração acusa entrada de mercadorias não tributáveis no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal o que resultou na aplicação da multa 1% sobre o total do valor não escriturado, prevista no art. 42, XI da Lei nº 7.014/96 totalizando R\$559.358,53.

Conforme ressaltado na Decisão ora recorrida o art.158 do RPAF/99 estabelece que as penalidades por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas ou Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, mediante o atendimento de determinadas condições, quais sejam: 1) desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e 2) que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.

Da mesma forma o § 7º art. 42 da Lei nº 7014/96 estabelece que:

*As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.*

Constato que o recorrente reconhece não ter escriturado as operações de aquisições de mercadorias, alegando ocorrência de equívoco fiscal/contábil.



A não escrituração de operações de aquisição de mercadorias podem implicar em dolo, fraude ou simulação, entretanto nenhum fato desta natureza foi trazido ao processo, admitindo-se o requisito de redução da multa.

Com relação à condição prevista no §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 de que “*não impliquem falta de recolhimento do imposto*”, relativamente as entrada de mercadorias no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, faço as seguintes considerações com relação às escritas:

- A) **Fiscal** - ocorre mediante partida simples, ou seja, a operação é lançada no livro de Registo de Entrada de Mercadorias;
- B) **Contábil** - ocorre mediante partidas dobradas, ou seja, a operação é lançada no livro Diário (Razão, Caixa), registrando o **Débito** relativo à entrada de um ativo (mercadoria, bem, material de uso/consumo) e a **Crédito** pela saída de um ativo (**caixa/pagamento**) ou da constituição de uma **Obrigação (fornecedor)** que também transita pelo Caixa no momento do pagamento da obrigação (**Débito de Fornecedor e Crédito de Caixa**).

O não registro na escrita fiscal pode implicar em simples descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista que em se tratando de operações não tributáveis pelo ICMS, não há implicação em falta de pagamento do imposto.

Entretanto, o não registro da entrada de mercadorias no livro Diário (Contábil) implica em não registro, também do seu pagamento, quer seja de forma imediata a crédito da conta Caixa (a vista) ou pelo pagamento do Caixa ao Fornecedor (a prazo) relativo à entrada da mercadoria.

E se a entrada que não foi registrada na escrita fiscal efetivamente como ocorreu, não foi também registrado o seu pagamento, que se efetivamente ocorreu, também não foi contabilizado.

Sendo assim, não se sabe qual a origem dos recursos que foram utilizados para o pagamento da entrada das mercadorias não contabilizadas, que pode ter origem de receitas tributáveis ou não tributáveis do ICMS.

Portanto, não tendo comprovado o registro da entrada das mercadorias que foi objeto da autuação, entendo que conforme acima posto, pode ter implicado na *falta de recolhimento do imposto*, que é a condição prevista no §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Entretanto, nesta situação específica constato que:

- a) Conforme relatado na sustentação oral na sessão de julgamento, a Advogada do estabelecimento autuado afirmou que os produtos objeto do levantamento fiscal (chapas grossa, arruelas, parafusos, válvulas, porcas, perfil, conexão, porta da torre, quadro da porta, flanges e outros), são destinados a fabricação TORRES EÓLICAS. Logo, não se trata de aquisição de material destinado a uso/consumo ou ativo imobilizado.
- b) A empresa encontra-se habilitada no Programa DESENVOLVE (desenvolvimento, preparação, fabricação, comercialização e manutenção de torres para turbinas eólicas - fls. 104 a 112), cuja Resolução 040/13 (fl. 83) concede benefício fiscal para “*produzir torres metálicas para energia eólica*”, inclusive concedido diferimento na importação e aquisições de bens do ativo (fl. 61).
- c) O Convênio ICMS 101/97 concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica até 31/12/2028 (Convênio ICMS 156/2017), conforme produtos relacionados na sua cláusula primeira, a exemplo de “chapas de aço e outras partes e peças”.

Nesta situação específica o estabelecimento autuado tem concessão de benefício fiscal de isenção sobre os produtos finais que comercializa (torres eólica) e a não escrituração das notas fiscais de aquisições de peças e partes utilizadas na produção, implica em descumprimento de obrigação acessória, mas na saída do produto final subsequente, é isento da tributação do ICMS.

Assim sendo, apesar de ter deixado de escriturar as notas fiscais objeto da autuação, o que importa em multa de caráter acessório, estando às operações de saídas subsequentes isentas da

tributação do ICMS, por força do Convênio ICMS 101/97, não houve qualquer prejuízo ao Erário público, tendo em vista que a receita dos produtos que comercializa estar isenta de tributação do ICMS.

Concluo que conforme voto proferido pelo Relator da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, deve ser dosimetrada para o percentual de 50% do valor da multa aplicada, conforme demonstrativo de débito à fl. 255, o que resulta em valor devido de R\$279.679,27, nos termos do disposto no § 7º, do art. 42, da Lei 7.014/96.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, reduzindo a multa aplicada de R\$559.358,53 para R\$279.679,26 correspondente a 50% do valor autuado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207090.3013/16-0, lavrado contra **TORRES EÓLICAS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$279.679,27**, prevista no art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Valnei Sousa Freire, Laís de Carvalho Silva e Edvaldo Almeida dos Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS