

**PROCESSO** - A. I. Nº 279757.0079/20-7  
**RECORRENTE** - MUSSAMBÊ ENERGÉTICA S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0155-04/21-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFRAZ VALE DO SÃO FRANCISCO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 11/05/2022

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0086-11/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO PRÓPRIO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. De acordo com a previsão contida na Cláusula primeira do Convênio ICMS 88/91 e no Art. 265, XXX do RICMS/BA, são isentas do ICMS as saídas de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionares, desde que retornem ao estabelecimento do remetente. O autuado comprova o atendimento ao disposto no Convênio ICMS 88/91, mediante emissão de documento exigido pelos remetentes das mercadorias objeto da autuação. Infração insubstancial. Modificada a Decisão recorrida deste item. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Não acolhida a nulidade arguida. Sujeito passivo não comprovou a escrituração dos documentos objeto da autuação. Acusação subsistente. Mantida a Decisão recorrida deste item. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela autuada em face da decisão proferida pela 4ª JJF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29.10.20, ciente em 27.11.20, via DTE, Ciência Expressa, no valor original de R\$67.294,92, pelo cometimento de três infrações, sendo objeto da análise as infrações 01 e 03, face à nulidade reconhecida da infração 02.

**Infração 01 – 06.05.01** - *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.*

**Consta como complemento:** Referente às entradas de material de embalagem e acondicionamento – dispositivo de lançamento, suporte da coroa do rotor, twist tock, dispositivo H de aço, adaptador transporte – com benefício da isenção previsto no Convênio ICMS nº 88/91, sem comprovação do efetivo retorno ao estabelecimento remetente, conforme demonstrativo *Mussambe\_Anexo\_C/DifalEmbalagem*, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”.

**Infração 03 – 16.01.02** - *Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal.*

**Consta como complemento:** Conforme demonstrativo *Mussambe\_Anexo\_C/NF\_Sem\_Registro*, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”.

Analizado o Auto de Infração acima identificado, a Defesa apresentada pela autuada, protocolada em 22.01.21, fls. 16 a 24v, a Informação Fiscal apresentada pelos autuantes, protocolada em 19.04.21, fls. 77 a 81 e o Memorial encaminhado pela autuada em 27.07.21, apensado ao processo, fls. 104 a 110, em sessão de 27.07.21, através o Acórdão JJF nº 0155-04/21VD, fls. 111 a 117, a 4ª JJF,

assim se pronunciou:

*O autuado arguiu a nulidade das infrações 02 e 03, que assim se apresentam:*

**Infração 02:** “*Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuados por autônomo ou empresas transportadoras não inscritas neste Estado. Referente aos serviços contratados às transportadoras J Rotaner Transporte de Cargas Ltda-PR e DB Guindastes Transporte e Logística-CE, conforme demonstrativo Mussambe\_Anexo\_C/STFretes, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte*”. Valor lançado R\$5.779,72 mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso V, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 03 –** “*Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Conforme demonstrativo Mussambe\_Anexo\_C/NF\_Sem\_Registro, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte*”. Multa aplicada no valor de R\$12.398,53 com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

*No tocante à infração 02, o argumento defensivo apresentado pelo autuado foi de que não pode figurar no polo passivo da autuação, na condição de sujeito passivo por substituição, vez que não se situa como tomador do serviço e nem como destinatário das mercadorias.*

*Antes, porém, de adentrar aos argumentos propriamente ditos, tanto do autuante, quanto do autuado, existe uma questão crucial que deve ser enfrentada, de ofício, pelo julgador.*

*Isto diz respeito à questão da materialidade da acusação, que acusa o autuado de ter deixado de recolher o imposto retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, entretanto, não é isto que se verifica na autuação, demonstrativo fl. 09, que na realidade está exigindo o imposto por falta de retenção, na condição de sujeito passivo por substituição.*

*Se a autuação, de fato, tivesse recaído sobre imposto retido e não recolhido, o autuante deveria ter juntado aos autos os documentos comprobatórios da retenção do imposto que teria sido efetuada, o que não ocorreu.*

*Existe, portanto, uma flagrante contradição entre o que está sendo exigido, falta de recolhimento do imposto retido, e o que consta efetivamente da autuação, falta de retenção do imposto, que foi justamente pelo que o autuado se defendeu.*

*Portanto, a descrição dos fatos está posta na autuação de forma incorreta, pois sua descrição está incompatível com o que foi apurado, já que não restou caracterizada e comprovada a falta de recolhimento do imposto retido, configurando-se, assim, uma nulidade material insanável.*

*Desta maneira, de ofício, declaro nula a infração 02.*

*Já em relação à infração 03, o autuado arguiu sua nulidade por falta de capitulo legal da acusação e por cerceamento ao seu direito de defesa.*

*A infração se relaciona à falta de registro de notas fiscais de entradas de mercadorias não tributáveis na escrita fiscal, pelo autuado, todas devidamente identificadas no demonstrativo de fl. 10, tendo como enquadramento legal indicado pelos autuantes os Arts. 217 e 247 do RICMS/BA, os quais se relacionam exatamente ao livro fiscal Registro de Entradas, cuja função é a de consignar o registro das notas fiscais de entradas, a qualquer título, em sua escrituração.*

*Não vislumbro equívoco na capitulo legal da infração, tampouco cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, na medida em que o demonstrativo de fl. 10, cuja cópia foi entregue ao mesmo, lhe possibilitou todos os meios para o pleno exercício da defesa.*

*Não acolho a nulidade suscitada em relação à infração 03.*

*Adentrando ao mérito das acusações, indefiro o pedido de realização de perícia fiscal suscitada pelo autuado, com supedâneo no Art. 147, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, tendo em vista que se encontram presentes nos autos todos os elementos necessários à formação da minha convicção como julgador.*

*Isto posto, vejo que em relação à infração 01, que trata de falta de recolhimento do ICMS-Difal, entre as alíquotas interna e interestaduais, nas aquisições de entradas no estabelecimento do autuado de material de embalagem e acondicionamento, sem comprovação do efetivo retorno ao estabelecimento do remetente, vejo que assiste razão parcial ao autuado em seus argumentos.*

*Isto porque, o Convênio 88/91, Cláusula primeira, do qual o Estado da Bahia é signatário, e o RICMS/BA em seu Art. 265, XXX, consideram isentas do ICMS, as saídas de vasilhames, recipientes, embalagens e sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias, desde que retornem ao estabelecimento remetente.*

*Na situação sob análise, o autuado alegou que pelo fato de tais remessas terem retornado aos estabelecimentos dos remetentes, tais operações não estariam sujeitas ao pagamento do ICMS-Difal, mencionando, a título exemplificativo e de comprovação, o DANFE nº 59.688, emitido pelo fornecedor Wobben Windpoer Ind. e Com.*

*Ltda., localizado no Estado de São Paulo, em 11/03/2015, a título de remessa de vasilhame ou sacaria, e, tendo como retorno, o DANFE nº 65875, a título de nota fiscal de entrada, fl. 64, emitida pelo próprio remetente, em 28.08.2015.*

*Da análise de tal documento, juntamente com outros juntados pelo autuado em sua peça defensiva, constatei que tais documentos, no caso concreto, não são os adequados para comprovar o efetivo retorno das mercadorias ao estabelecimento do remetente, na medida em que, por se tratar de operações interestaduais, realizadas entre contribuintes do imposto, onde ambos são autorizados a emitir documentos fiscais, tal operação deveria ser formalizada pelo autuado, na medida em que registrou o ingresso de tais mercadorias, e, por igual, deveria proceder ao retorno das mesmas, mediante emissão de nota fiscal própria, o que não ocorreu.*

*Desta forma, entendo que o autuado, em relação ao universo das operações constantes no demonstrativo de fls. 08 e 09, não comprovou o efetivo retorno dos materiais de embalagens e de acondicionamento aos estabelecimentos dos remetentes, razão pela qual, com fundamento no Convênio 88/91, Cláusula primeira, do qual o Estado da Bahia é signatário, e no Art. 265, XXX do RICMS/BA, entendo ser devido o imposto a título de diferença entre alíquotas interna e interestaduais.*

*Por outro ângulo, vejo que o autuado, com razão, se insurgiu em relação à alíquota considerada pelos autuantes para efeito dos cálculos do ICMS-Difal, visto que foi considerada a alíquota interna de 17% para efeito do cálculo, como se fosse uma operação interna, ao invés de levar em conta também a alíquota interestadual, para efeito dos cálculos, já que se referem a operações interestaduais, cuja cobrança se refere à diferença entre as alíquotas interna e interestaduais.*

*De fato, ao analisar o demonstrativo de fls. 08 e 09, os autuantes aplicaram a alíquota interna de 17% sobre o valor do produto, para efeito da exigência do ICMS diferença entre alíquotas, sem considerar a alíquota do Estado de origem para efeito de cálculo do imposto a ser recolhido.*

*As operações originárias vieram corretamente, com isenção do imposto estadual. Entretanto, como não restou efetivamente comprovado o retorno das mercadorias aos estabelecimentos dos remetentes, os cálculos levados a efeito pelos autuantes consideraram a alíquota zero, sem qualquer crédito do imposto, o que, na prática, resultou em uma cobrança integral a título de diferença de alíquota, o que, ao meu entender, não é possível.*

*Vejo que os autuantes levaram em conta para efeito da exigência da diferença entre as alíquotas, em razão de não ter sido comprovado os efetivos, os retornos das mercadorias, que tais operações passaram a ser tributadas, tanto que exigiram o ICMS-Difal. Entretanto, deveriam ter efetuado os cálculos, levando em conta duas situações:*

*A primeira, em relação ao período de dezembro/15, com base no disposto pelo § 6º, do Art. 17 da Lei nº 7.014/96: “§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto”.*

*A segunda, com base na alteração efetuada no referido dispositivo legal pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16: “§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal”.*

*Nestas circunstâncias, e visando a celeridade processual, visto que se tratam de poucas ocorrências, refiz os cálculos da Difal de acordo com as normas legais acima explicitadas, chegando ao valor devido a título de ICMS-Difal na ordem de R\$34.380,49, na forma abaixo demonstrada:*

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO - INFRAÇÃO 01						
Mês/Ano	Vlr. Produtos	Aliq. Origem	Exc. ICMS Interest.	BC Difal	Aliq. Interna	DIFAL
(a)	(b)	©	Vlr. Prod.x 0,93 (d)	d/0,83 (e)		(f.e)-(c.b)
dez/15	20.954,24	7%	0	20.954,24	17%	2.095,42
jan/16	222.720,82	7%	207.130,36	249.554,65	17%	26.833,82
fev/16	3.338,00	7%	3.104,34	3.740,16	17%	402,17
mar/16	41.908,53	7%	38.974,93	46.956,90	17%	5.049,08
				Total		34.380,49

*Isto posto, a infração 01 subsiste parcialmente no valor de R\$34.380,49, na forma acima demonstrada.*

*Quanto à infração 03, a insurgência do autuado se limitou apenas à arguição de ordem preliminar, a qual já foi acima enfrentada e afastada. Considerando que em relação ao mérito nada foi questionado, inclusive nada foi apresentado pelo autuado que comprovasse, mesmo parcialmente, que as notas fiscais objeto da autuação foram escrituradas, subsiste a infração 03 no valor de R\$12.398,53.*

*No que diz respeito ao pedido do autuado para fim de diminuição do percentual da multa cominada na infração 01, de 60% para 50%, nos termos do Art. 42, inciso I da Lei nº 7.014/96, não pode ser atendida visto que, o inciso I pleiteado pelo autuado só é aplicado quando o imposto deixou de ser recolhido, quando o mesmo for apurado e informado em declaração eletrônica estabelecida pela legislação, o que não é o caso. Mantido, pois, o percentual aplicado de 60%, com previsão no inciso II do Art. 42 da mesma Lei.*

Finalmente, quanto ao pedido no sentido de que todas as publicações sejam efetuadas em nome da sua representante legal, subscritora da petição de defesa, nada impede que seja atendido seu pleito, entretanto, ressalto que as intimações são feitas com observância da previsão estabelecida através do Art. 108 do RPAF/BA, não acarretando em qualquer nulidade processual, no caso de não atendimento de tal solicitação.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, sendo a infração 01 parcialmente procedente no valor de R\$34.380,49, a infração 02 nula, e a infração 03 procedente no valor de R\$12.398,53.

Tendo ciência da decisão acima apresentada, inconformada e tempestivamente, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, protocolado em 18.11.21, fls. 125 a 146, em que pleiteia a reforma da mesma, objeto da presente análise.

Inicialmente a Recorrente diz da tempestividade do seu recurso, tecendo considerações sobre a contagem do prazo para tal apresentação, tomando por base o que estabelece o RPAF/BAHIA, para em seguida abordar a respeito **DO RESUMO DA CONTROVÉRSIA**.

Diz a Recorrente ser uma Central Geradora de Energia Eólica, localizada no Município de Sento Sé, Estado da Bahia, que teve outorgado o regime de Produção Independente de Energia Elétrica (PIE) pelo Ministério de Minas e Energia (MNE), por ter se sagrado vencedora no Leilão nº 05/2013 e que o desconhecimento por parte dos autuantes dos condicionantes desta situação levou-os a promover a autuação que ora se debate.

Transcreve o teor da autuação.

Informa que, em não concordando com a autuação ingressou com peça defensiva neste Conselho, objeto de apreciação pela 4ª JJF, que a julgou parcialmente procedente, transcrevendo a Ementa do Acórdão prolatado.

Passa a tratar **DAS RAZÕES PARA A REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA; DA TOTAL INSUBSISTÊNCIA DA AUTUAÇÃO NO QUE TANGE À INFRAÇÃO 01; e DA COMPROVAÇÃO DO RETORNO DOS VASILHAMES E SACARIAS EM OBEDIÊNCIA À CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 88/91.**

Aborda o que dispõe o Convênio ICMS 88/91 que isenta do ICMS as operações com embalagens, sacarias, vasilhames e recipientes quando não integrem o custo dos produtos a que se destinem e não sejam cobrados do destinatário e aos remetentes retornem.

Declara que, pela peculiaridade das suas operações, obriga-se a promover o transporte dos produtos adquiridos por meios especiais e, em função disso, torna-se necessário a utilização de embalagens também especiais e que estas embalagens não são objeto de compra de sua parte pois, são devolvidas aos remetentes após a cessação do seu uso.

Afirma ter comprovado nos autos do processo o retorno de tais produtos, através da emissão de Nota Fiscal de Entrada dos remetentes, destacando trecho do Acórdão objeto do seu Recurso Voluntário, como a seguir:

*Isto posto, vejo que em relação à infração 01, que trata de falta de recolhimento do ICMS-Difal, entre as alíquotas interna e interestaduais, nas aquisições de entradas no estabelecimento do autuado de material de embalagem e acondicionamento, sem comprovação do efetivo retorno ao estabelecimento remetente, vejo que assiste razão ao autuado em seus argumentos.*

*Isto porque, o Convênio 88/91, Cláusula primeira, do qual o Estado da Bahia é signatário, e o RICMS/BA em seu Art. 265, XXX, consideram isentas do ICMS, as saídas de vasilhames, recipientes, embalagens e sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias, desde que retornem ao estabelecimento remetente.*

*Na situação sob análise, o autuado alegou que pelo fato de tais remessas terem retornado aos estabelecimentos dos remetentes, tais operações não estariam sujeitas ao pagamento do ICMS-Difal,*

*Mencionando, a título exemplificativo e de comprovação, o DANFE nº 59.688, emitido pelo fornecedor Wobben Windpoer Ind. e Com. Ltda., localizado no Estado de São Paulo, em 11/03/2015, a título de remessa de vasilhame ou sacaria, e, tendo como retorno, o DANFE nº 65875, a título de nota fiscal de entrada, fl. 64, emitida pelo próprio remetente, em 28.08.2015.*

*Da análise de tal documento, juntamente com outros juntados pelo autuado em sua peça defensiva, constatei que tais documentos, no caso concreto, não são os adequados para comprovar o efetivo retorno das*

*mercadorias ao estabelecimento do remetente, na medida em que, por se tratar de operações interestaduais, realizadas entre contribuintes do imposto, onde ambos são autorizados a emitir documentos fiscais, tal operação deveria ser formalizada pelo autuado, na medida em que registrou o ingresso de tais mercadorias, e, por igual, deveria proceder ao retorno das mesmas, mediante emissão de nota fiscal própria, o que não ocorreu.*

*Desta forma, entendo que o autuado, em relação ao universo das operações constantes no demonstrativo de fls. 08 e 09, não comprovou o efetivo retorno dos materiais de embalagens e de acondicionamento aos estabelecimentos dos remetentes, razão pela qual, com fundamento no Convênio 88/91, Cláusula primeira, do qual o Estado da Bahia é signatário, e no Art. 265, XXX do RICMS/BA, entendo ser devido o imposto a título de diferença entre alíquotas interna e interestaduais.*

*Por outro ângulo, vejo que o autuado, com razão, se insurgiu em relação à alíquota considerada pelos autuantes para efeito dos cálculos do ICMS-Difal, visto que foi considerada a alíquota interna de 17% para efeito do cálculo, como se fosse uma operação interna, ao invés de levar em conta também a alíquota interestadual, para efeito dos cálculos, já que se referem a operações interestaduais, cuja cobrança se refere à diferença entre as alíquotas interna e interestaduais.*

*De fato, ao analisar o demonstrativo de fls. 08 e 09, os autuantes aplicaram a alíquota interna de 17% sobre o valor do produto, para efeito da exigência do ICMS diferença entre alíquotas, sem considerar a alíquota do Estado de origem para efeito de cálculo do imposto a ser recolhido.*

*As operações originárias vieram corretamente, com isenção do imposto estadual. Entretanto, como não restou efetivamente comprovado o retorno das mercadorias aos estabelecimentos dos remetentes, os cálculos levados a efeito pelos autuantes consideraram a alíquota zero, sem qualquer crédito do imposto, o que, na prática, resultou em uma cobrança integral a título de diferença de alíquota, o que, ao meu entender, não é possível.*

*Vejo que os autuantes levaram em conta para efeito da exigência da diferença entre as alíquotas, em razão de não ter sido comprovado os efetivos, os retornos das mercadorias, que tais operações passaram a ser tributadas, tanto que exigiram o ICMS-Difal. Entretanto, deveriam ter efetuado os cálculos, levando em conta duas situações:*

*A primeira, em relação ao período de dezembro/15, com base no disposto pelo § 6º, do Art.17 da Lei nº 7.014/96: “§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto”.*

*A segunda, com base na alteração efetuada no referido dispositivo legal pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16:*

*“§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal”.*

*Nestas circunstâncias, e visando a celeridade processual, visto que se tratam de poucas ocorrências, refiz os cálculos da Difal de acordo com as normas legais acima explicitadas, chegando ao valor devido a título de ICMS-Difal na ordem de R\$34.380,49, na forma abaixo demonstrada:*

*Isto posto, a infração 01 subsiste parcialmente no valor de R\$34.380,49, na forma acima demonstrada. (grifos apostos).*

Comenta que em sua decisão a Junta Julgadora optou pela procedência da infração 01, tão somente pelo fato de o retorno das mercadorias estarem acobertadas por notas fiscais emitidas pelos remetentes da mesma, não atentando para o que determina o Convênio ICMS 88/91, que assim estabelece:

*Cláusula primeira. Ficam isentas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS:*

*I - a saída de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicione e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular;*

*II - a saída de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome.*

*Cláusula segunda. Na hipótese do inciso II da cláusula primeira, o trânsito será acobertado por via adicional da Nota Fiscal relativa à operação de que trata o inciso I ou pelo DANFE referente à Nota Fiscal Eletrônica de entrada referente ao retorno.*

Afirma que a operação de retorno das mercadorias objeto da autuação foi legalmente acobertado pelas notas fiscais emitidas pelos remetentes, atendendo ao que determina o Convênio ICMS

88/91, em especial na sua Cláusula Segunda que livra a responsabilidade do destinatário de tal incumbência.

E destaca: “*Nesse contexto, ressalta a Recorrente que, no caso presente, com base na documentação anexada desde a sua impugnação, não restam dúvidas que os bens em questão retornaram aos emitentes, os quais, por sua vez, emitiram as respectivas notas fiscais de entrada. Por outro lado, nos casos em que não foram emitidas notas fiscais de entrada, resta evidenciado que a operação de retorno foi acobertada pela própria nota fiscal de saída, nos moldes em que resta expressamente autorizado pelo Convênio ICMS 88/91*”.

Com base no acima apresentado afirma ser a infração 01 totalmente improcedente e como tal reconhecida pela Câmara de Julgamento, abordando ainda **DA TOTAL NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO NO QUE TANGE À INFRAÇÃO 01. DO VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.**

Diz que, não bastassem os fundamentos acima apresentados, irregularmente os autuantes exigiram o recolhimento do Diferencial de Alíquota – DIFAL sobre as mercadorias constantes desta infração 01, em parte mantida pela Junta Julgadora por meio de recálculos que efetuou.

Em função disto, destaca o que estabelece o art. 50 da Lei nº 9.784/1999 ao tratar que o ato administrativo deve ser vinculado e obrigatório, reproduzindo-o, como abaixo:

***Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:***

- I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;***
- II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;***
- III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;***
- IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;***
- V - decidam recursos administrativos;***
- VI - decorram de reexame de ofício;***
- VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;***
- VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.***

***§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.***

Diz que o apontado na descrição da infração não condiz com o que concluiu a Junta Julgadora “*por meio da qual restou exigida tributação com base na alíquota interna de 17%, ou seja, sem considerar a mencionada diferença de alíquota indicada na descrição da infração*”.

E complementa afirmando que tal decisão configura “*vício insanável*” visto que como descrita a infração não se pode chegar à exação exigida, tendo ocorrido modificação de critério jurídico, o que não é permitido pelo CTN em seu artigo 146, abaixo transcrito:

***Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.***

Complementa afirmando que a se acatar tal decisão estar-se-á afrontando a segurança jurídica e o exercício da plena defesa, destacando:

***“Em outras palavras, seria desarrazoado e ilógico que a autoridade administrativa, ou mesmo os julgadores administrativos, pudessem rever espontaneamente e a qualquer tempo o ato e implementar ajustes, ou até apresentar novas vertentes argumentativas responsáveis por inovar os aspectos defendidos no auto de infração originário em sede judicial, ao perceber que o auto de infração não guardaria relação com a realidade ou mesmo com a fundamentação apresentada”.***

E justifica seu posicionamento apresentando julgamento do Conselho Administrativo do CARF no Acórdão 3401-005.943, como abaixo:

“(...) 34. O que não se permite é que a Autoridade Tributária, identificando um lançamento com fundamentação legal equivocada, tendo ocorrido um erro de direito, venha a alterar tal fundamento, substituindo-o por outro e acarretando, assim, um agravamento da situação do contribuinte naquela mesma autuação, referente ao mesmo fato gerador, sobre o pretexto de adequar o ato administrativo à legislação vigente.” (...)

Continua comentando a respeito do tema, transcrevendo decisões do CARF que lhe dão amparo em suas pretensões, culminando com a postulação de improcedência total da infração 01.

Adentrando à lide em relação à infração 03, destaca o tópico: **DA TOTAL INSUBSTÂNCIA DA AUTUAÇÃO NO QUE TANGE À INFRAÇÃO 03; DA DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO À INFRAÇÃO 3; DA POSSIBILIDADE DE ARGUIÇÃO DE MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA A QUALQUER TEMPO. MATÉRIA QUE PODE SER RECONHECIDA INCLUSIVE DE OFÍCIO.**

De início, abordando a infração 03, afirma a Recorrente que a maior parte do autuado encontra-se tragada pela decadência, citando o tido como fatos geradores em 28.02.2015 e 30.04.2015, visto haver dado ciência da autuação em 27.11.20 e invoca a aplicação do disposto no artigo 150, § 4º do CTN, que transcreve. E reforça com o que está contido no mesmo CTN, no artigo 156, que também transcreve.

Completa com a afirmativa de haver efetuado recolhimentos do ICMS referente aos meses de competência apontados na infração em análise e transcreve decisão do STJ no RECURSO ESPECIAL Nº 1.810.778 - MG (2019/0073002-8).

Diz que este Conselho, em julgamento de Auto de Infração semelhante, lavrado pelos mesmos autuantes, assim decidiu:

*PAF: 279757.0102/20-9 Contribuinte: BARAUNAS I ENERGETICA S/A, Inscrição Estadual 114.526.344 Autuante: MARCO AURELIO SOARES FERREIRA, AGILBERTO MARVILA FERREIRA Unidade: CONSEF/IA JUNTA – Número da sessão: 100/2021 Data do julgamento/Horário: 24/09/2021 - 08:30 Relator: LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA EMENTA. ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. a) MERCADORIAS NÃO BENEFICIADAS PELA ISENÇÃO PREVISTA NO CONVÊNIO ICMS Nº 101/97. Acolhida a preliminar de decadência para os fatos geradores anteriores a 29/12/2015. Ficou caracterizado que as operações abrangidas pela autuação se encontram amparadas pelo benefício fiscal previsto pelo Convênio ICMS nº 101/97, foram objeto de recolhimento do imposto, ou foram canceladas. Infração insubstancial; b) MERCADORIAS BENEFICIADAS PELA ISENÇÃO PREVISTA NO CONVÊNIO ICMS Nº 88/91, SEM COMPROVAÇÃO DA CONDIÇÃO EXIGIDA. Todo o período abrangido pela infração foi alcançado pela decadência. Infração não caracterizada. Não foi acolhida a arguição de nulidade nem o pedido de diligência para as duas imputações. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime. (Grifo nosso.)*

Apresenta cálculo cronológico para justificar a sua pretensão e requer, preliminarmente, o reconhecimento da decadência dos fatos geradores de 28.02.2015 e 30.04.2015.

Sequenciando, a Recorrente, aborda **DA NULIDADE DA CAPITULAÇÃO LEGAL. DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Diz que muito embora parte da infração 03 esteja tragada pela decadência o que lhe resta não pode ser mantida em face de que “não foi informado no auto de infração combatido, de modo específico, o ato normativo em que se embasou a cobrança, pois, apesar de suscitados os artigos 217 e 247 do Decreto nº 13.780/20127 (RICMS/BA), tais dispositivos, por si só, não preenchem o requisito da imputação específica, apto a permitir o pleno direito de defesa do contribuinte”.

Reproduz trecho do julgamento proclamado pela Junta Julgadora, para, após, comentar a respeito da indefinição dos dispositivos legais suscitados, que não se coadunam com o reclamado na autuação, por não terem caráter impositivo e sim explicativo, o que identifica a autuação como contaminada pelo vício da motivação e transcreve o artigo 50 da Lei nº 9.784/1999 e o artigo 18 do RPAF, que tratam do tema.

Discorre sobre posicionamento do Ministro Celso de Mello a respeito da “motivação” e o fato de o lançamento ora combatido ferir o princípio da legalidade, disciplinado na Constituição Federal, no artigo 150, e o artigo 5º, inciso LV.

E complementa: “Nesse sentido, a decisão recorrida não pode prosperar, pois o lançamento que

*embasou a autuação não continha a clara descrição do fato e do respectivo suporte legal, apto a criar a norma concreta e individual, devendo ser declarada nula, visto que tal deficiência é um vício insanável, não passível de convalidação”.*

Diz ser este o entendimento do CARF, citando e transcrevendo julgados a respeito.

Em sequência, a Recorrente, trata **DA DIMINUIÇÃO DO VALOR DA MULTA** quando requer sua redução, em caso de manutenção da autuação, de 60% para 50%, com base no estabelecido na Lei nº 7.014/96, inciso I, para, por fim apresentar o que trata **DOS REQUERIMENTOS FINAIS**, quando formula:

*Ante o exposto, com o máximo respeito, pugna a Recorrente pelo conhecimento e provimento do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, para que esse D. Conselho modifique a decisão administrativa de 1ª instância, no sentido de que:*

- 1. Seja cancelado o auto de infração em sua integralidade no que concerne à infração 01, seja em razão da comprovação da devolução das sacarias e vasilhames, conforme previsão contida na cláusula segunda do Convênio 88/91, seja em razão do vício de motivação constante do auto de infração em relevo e da impossibilidade de se admitir a mudança do critério jurídico ali adotado por parte do Julgador Administrativo;*
- 2. Seja cancelado o auto de infração em sua integralidade no que concerne à infração 03, seja em razão da decadência do crédito tributário relativo às competências 02/2015 e 04/2015, seja em razão da nulidade do Auto de Infração por falta de capitulação legal específica e por violação ao princípio da motivação dos atos administrativos, da legalidade e do direito de defesa da IMPUGNANTE, com base nos arts. 5º, II e LV, e art. 150, I, todos da CF.*
- 3. Subsidiariamente, na remota hipótese de não prosperarem os pedidos acima apresentados, requer a redução da multa fixada no percentual de 60% para 50%.*

*Por fim, requer-se que todas as publicações sejam efetuadas em nome de TACIANA BRADLEY, inscrita na OAB-PE sob o nº 19.130, sob pena de nulidade, nos termos do artigo 272, §2º, do CPC.*

Este é o Relatório.

## VOTO

Inexistindo no processo contestação à infração 02, o que se entende por acatada pela Recorrente, restou à lide as infrações 01 e 03, que, para fins de melhor entendimento, trato-as separadamente.

Inicialmente destaco que, muito embora a Recorrente nos argumentos apresentados em sua peça recursal, tenha apontado nulidade da infração 01, em seu PEDIDO, à tal preliminar não se reporta, pelo que, deixo de analisá-la.

Assim analiso, inicialmente, a infração 01 que foi descrita pelos autuantes da forma seguinte:

*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.*

Tendo como complemento:

*Referente às entradas de material de embalagem e acondicionamento – dispositivo de içamento, suporte da coroa do rotor, twist lock, dispositivo H de aço, adaptador transporte – com benefício da isenção previsto no Convênio ICMS nº 88/91, sem comprovação do efetivo retorno ao estabelecimento remetente, conforme demonstrativo Mussambe\_Anexo\_C/DifalEmbalagem, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”.*

Como apresentado na peça recursal da Recorrente, a mesma tem como atividade a Geração de Energia Eólica, setor que, pela significância na matriz energética do país, tem incentivos específicos, federais, estaduais e municipais.

No caso em lide tratamos de incentivos fiscais no âmbito estadual, consubstanciado no que foi acordado pelos Estados através o Convênio ICMS 88/91, do qual o Estado da Bahia é signatário.

É a Recorrente beneficiária de regime específico por exercer sua atividade por obtenção do mesmo em face de lhe haver sido outorgado o regime de Produção Independente de Energia Elétrica (PIE) pelo Ministério de Minas e Energia (MNE), vencedora que foi no Leilão nº 05/2013.

Para instalação das torres que propiciam a geração da energia que produz, adquire as mesmas em partes que, devido às suas gigantescas dimensões, requerem transporte especial e acomodação nas carretas, também especial, demandando embalagens específicas que retornam aos fornecedores por se tornarem inservíveis à Recorrente após o seu desmonte.

A autuação foi baseada no fato de o retorno destas peças ter sido efetuado sem a emissão de nota fiscal de devolução, prevista na legislação fiscal baiana o que, segundo a autuação configurou em infração passível de autuação, sendo destacado o determinado pelo RICMS/BAHIA em seu artigo 265, XXX, que assim estabelece:

*Art. 265. São isentas do ICMS:*

*XXX – as saídas de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria (Conv. ICMS 88/91):*

- a) quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionarem, e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular;
- b) em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome, devendo o trânsito ser acobertado por via adicional da nota fiscal relativa à operação de que trata a alínea “a” deste inciso;

O que determina o artigo acima anotado omitiu a complementação do estabelecido no Convênio ICMS 88/91, ao não implementar o definido na sua Cláusula Segunda, assim apresentada: *Cláusula segunda. Na hipótese do inciso II da cláusula primeira, o trânsito será acobertado por via adicional da Nota Fiscal relativa à operação de que trata o inciso I ou pelo DANFE referente à Nota Fiscal Eletrônica de entrada referente ao retorno.*

Foi confirmado pelo autuante e acatado pela Junta Julgadora em sua decisão, que ocorreu o retorno dos produtos objeto da autuação, **por meio de nota fiscal de entrada emitida pelos remetentes** dos mesmos, sob a alegação de que a Recorrente estaria obrigada e emitir documento fiscal específico para promover a devolução dos mesmos.

Desta forma, resta configurado o não cometimento de infração por parte da Recorrente no que concerne ao que lhe foi imputado na infração 01, pelo a considero Improcedente.

Adentrando ao que foi reclamado no processo na infração 03, verifica-se que a mesma está assim descrita:

*Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal.*

Consta como complemento:

*Conforme demonstrativo Mussambe\_Anexo\_C/NF\_Sem\_Registro, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”.*

Como enunciado na descrição da infração, a mesma se reporta à falta de escrituração de notas fiscais por parte da Recorrente, atestada pela análise dos registros fiscais e informações prestadas pela mesma ao fisco, devidamente constatada.

A alegação apresentada de decadência, pelo fato de a não escrituração se referir a período que pela mesma seria abarcada, não se sustenta. Trata-se de falta de escrituração e em não ocorrendo a mesma não teria como o Estado homologar tais lançamentos (inexistentes).

A Recorrente ao não escriturar as notas fiscais, além de infringir os artigos 217 e 247 do RICMS/BA, não tem sua postulação abarcada pelo que estabelece o CTN no artigo 150, que assim define:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Ora, se a Recorrente não escriturou as notas fiscais, obrigação acessória que permitiria à

autoridade administrativa verificar a legalidade dos seus lançamentos, o Estado não tomou conhecimento das operações em prazo anterior àquele no qual decorreria a decadência, portanto, impossível de efetuar qualquer homologação.

Pelo entendimento que acima expresso, inócuo se torna qualquer análise dos argumentos apresentados no sentido de desconstituir a infração, por se tornarem sem serventia para o discernimento da lide, pelo que entendo, sendo a infração 03 Procedente.

À luz do que consta no processo e com base na legislação pertinente, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário e julgo o Auto de Infração em apreço PARCIALMENTE PROCEDENTE, reformando a decisão de piso no que concerne à infração 01, que julgo Improcedente.

#### VOTO DISCORDANTE

Com o devido respeito, divirjo do Relator quanto à decadência arguida nos autos (infração 03).

A natureza da obrigação inadimplida (se principal ou acessória) não influencia a contagem do prazo decadencial, até mesmo porque derivam do fato gerador que é o marco para a aferição da hipótese de decadência, em regra. Como venho me manifestando reiteradas vezes, não aparenta ter sentido distinguir o tipo de obrigação ou mesmo realizar a segregação das operações realizadas pelo contribuinte para definir o prazo para que se perfectibilize a perda do direito ao lançamento.

Ora, se admitida que a homologação tácita é da *atividade*, não há justificativa para diferenciar operações declaradas de não declaradas. Afinal, se os seus efeitos somente pudessem recair sobre aquilo que foi informado, ainda que o pagamento fosse parcial, não haveria sequer razão para sua existência, pois tributo declarado é crédito tributário constituído (art. 129-A do COTEB c.c. art. 54-A do RPAF/BA e Súmula nº 436 do STJ), que se sujeita à *prescrição* e não à *decadência*, e, aquilo que foi recolhido, tem por consequência a extinção do crédito correspondente, na forma do art. 156, I do CTN.

O ato que constitui o crédito (*confissão de dívida* ou *lançamento*), assim, fulmina o prazo decadencial, dando início ao da prescrição. A homologação, por sua vez, é a condição resolutória (art. 150, § 1º do CTN) que promove a extinção do crédito tributário em razão do pagamento (art. 156, I do CTN) ou pela decadência (art. 156, V do CTN), quando concretizada em sua modalidade tácita. É como entende o STJ:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. DÉBITO FISCAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PENDENTES DE HOMOLOGAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS. SUCUMBÊNCIA MÍNIMA. REVISÃO DO CONJUNTO PROBATÓRIO DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. 1. O entendimento deste Superior Tribunal é o de que a extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. (...) (AgInt no REsp 1788414/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/06/2019, DJe 18/06/2019)*

Nas condições resolutórias, diferentemente das condições suspensivas, o fato gerador é considerado perfeito e acabado quando é praticado, conforme art. 117 do CTN:

*Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:*

*I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;*

*II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.*

Por este motivo que a homologação independe até mesmo de qualquer ato administrativo, pois, sua forma tácita decorre precisamente da inércia do Fisco. Porém, cabe lembrar que o pressuposto para o *pagamento* é a existência de um *crédito tributário*, o que significa que sua *constituição*, pela *confissão* ou pelo *lançamento*, necessariamente ocorre em momento anterior.

Logo, é a **entrega da declaração** que proporciona a ciência da atividade, autorizando o exercício da fiscalização, independentemente até mesmo do seu conteúdo. Afinal, a entrega de uma

“declaração zerada” também inicia o prazo de decadência, já que se trata de situação completamente diferente da *ausência de qualquer declaração*.

Segundo o mesmo raciocínio, não restam dúvidas de que a aplicação do art. 173, I do CTN somente é viável quando não há *entrega de declaração*, em regra, pois, nestes casos, não se pode considerar a autoridade administrativa ciente de qualquer atividade exercida pelo sujeito passivo no âmbito de sua competência.

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

A possibilidade de contar o prazo em momento distinto do fato gerador é clara medida excepcional. Assim, somente se justifica, como se vê no dispositivo acima transscrito, porque, embora pudesse o crédito ser constituído no momento da sua ocorrência (regra geral), por desconhecimento da *atividade* pelo Fisco, o ato administrativo competente não pode ser efetivado, o que contrasta com as hipóteses de entrega de declaração, pois, não há dúvidas de que a partir de então já se conhece alguma atividade ou já se encontra constituído algum crédito.

Contudo, no âmbito da matéria enfrentada pelo STJ, somente nos parece válido reconhecer a aplicação da exceção à regra nas hipóteses de falta de entrega de informações fiscais. Malgrado esse entendimento possa não ter ficado explícito no Enunciado nº 555 da Súmula, em acórdãos posteriores a Corte teve a oportunidade de esclarecer o que decidiu, conforme aresto a seguir transscrito, com nossos grifos:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N° 3 DO STJ. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL CONSIGNADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMissa FÁTICA EXPRESSA NO ACÓRDÃO. AFASTAMENTO DA SÚMULA N° 7 DO STJ. AFASTAMENTO DO RESP N° 973.733/SC. IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DAS DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS. TERMO A QUO EM CASO DE PAGAMENTO PARCIAL. FATO GERADOR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO PELA DECADÊNCIA.1. Adotando-se a premissa fática do caso concreto, expressamente ventilada no voto vencedor do acórdão recorrido - o que afasta a incidência da Súmula nº 7 do STJ -, é de se reconhecer que, havendo pagamento parcial, a decadência para constituir a diferença não declarada e não integrante do pagamento parcial tem como termo a quo a data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, não se aplicando o entendimento fixado na Súmula nº 555 do STJ e no REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, segundo o qual o prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento antecipado em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação.2. Na hipótese dos autos, os fatos geradores ocorreram no período de fevereiro e março de 2002, de modo que o lançamento de ofício realizado em 25 de junho de 2007 extrapolou o prazo de 5 anos contados dos fatos geradores, estando o crédito tributário extinto pela decadência.3. Agravo interno não provido. (AgInt no AgInt no AREsp 1229609/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2018, DJe 24/10/2018)*

Até mesmo o adimplemento do tributo mediante a utilização de crédito considerado indevido se sujeita ao § 4º, do art. 150 do CTN, por equivaler a recolhimento a menor, conforme o seguinte julgado por nós destacado:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APPLICABILIDADE. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO A MENOR. CREDITAMENTO INDEVIDO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. MULTA DO ART. 1.026 DO CPC. APLICAÇÃO NÃO ADEQUADA NA ESPÉCIE. (...) III - Esta corte consolidou posicionamento segundo o qual, para efeito de decadência do direito de lançamento do crédito tributário, o creditamento indevido equipara-se a pagamento a menor, fazendo incidir o disposto no art. 150, § 4º, do CTN. (...) (AgInt no REsp 1842061/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2019, DJe 18/12/2019)*

O raciocínio é coerente, pois, a entrega de declaração dispara a contagem do prazo de homologação tácita não apenas do que informa, como também das operações omitidas, embora realizadas, porque, o que já foi objeto de pagamento antecipado, não depende de ato comissivo para ser confirmado, pois representa débito confessado e adimplido, situação que não muda em razão de existir ou não omissão. Observe-se, por exemplo, que a eventual desconformidade na declaração entregue não permite que se promova o lançamento correspondente ao montante que já foi pago resultando na extinção parcial do débito, ainda que não homologado.

O que foi declarado, por sua vez, ainda que sem o respectivo pagamento, constitui definitivamente o crédito tributário, de modo a não mais se falar em decadência. Quanto aos créditos fiscais, a própria hipótese de sua apropriação e/ou utilização dependem da existência de escrituração, inclusive quando indevidos, uma vez que não podem ser gerados por operações não declaradas as quais, da mesma forma, são imprestáveis para constituir débito passível de compensação.

Dito de outro modo, a homologação do lançamento, sobretudo em sua modalidade “tácita”, não se restringe ao que já foi recolhido. Caso contrário, a própria condição resolutória perderia sua função, pois, tem como finalidade a verificação da regularidade do que foi apurado, declarado e eventualmente recolhido pelo contribuinte. Se, ao invés disso, fosse apenas “carimbar” os acertos daquilo que foi declarado, sem verificar a conformidade das informações prestadas com as efetivamente realizadas, não haveria qualquer necessidade da sua existência, pois, o que foi declarado e recolhido antecipadamente se considera quitado e o não recolhido, embora declarado, é débito confessado, vencido e não pago, situações jurídicas que não dependem da homologação para surgir e não comportam mais o exame da decadência.

Reforça esse pensamento a existência da uma modalidade tácita da homologação, por expor que a condição é estabelecida também como um dever do Fisco de praticar os atos que lhe competem no mesmo prazo, sob pena de convalidá-los automaticamente pela inércia. Mas, não há necessidade de condicionar o débito espontaneamente confessado a uma conduta da administração, o que implica a necessidade de se dar o alcance amplo à homologação do lançamento, para abranger as operações não incluídas na declaração entregue, e não o restringir, ou seja, **considerando a sua atividade com um todo**, sob pena de esvaziar sua própria razão de existir.

Assim, divirjo do Ilmo. Relator, para dar PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para reconhecer a decadência de todos os créditos lançados cujo fato gerador ocorreu mais de cinco antes da data de intimação do contribuinte, ou seja, as cobranças relativas às competências de fevereiro e abril de 2015.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279757.0079/20-7**, lavrado contra **MUSSAMBÊ ENERGÉTICA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$12.398,53**, prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infração 3) – Conselheiros: José Rosenvaldo Evangelista Rios, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin, Francisco Aguiar da Silva Júnior e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE (Infração 3) – Conselheiro: Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DISCORDANTE  
(Infração 3)

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR DA PGE/PROFIS