

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 207092.0006/22-3
<b>RECORRENTE</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECORRIDO</b>	- TRANSMISSORA JOSÉ MARIA DE MACEDO DE ELETRICIDADE S.A.
<b>RECURSO</b>	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0248-04/23-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT NORTE / IFEP SERVIÇOS
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTRANET 19.01.2025

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0324-11/24-VD

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS, AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA INTEGRAÇÃO AO ATIVO FIXO. FALTA DE RECOLHIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Nos termos da legislação estadual em vigor é devido o pagamento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais pelas aquisições de bens para integrar o Ativo Fixo. Cálculos elaborados pelo autuante atendem ao estabelecido pela norma tributária estadual em vigor. Excluídas da autuação as parcelas alcançadas pela decadência. Não acolhidos os argumentos de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto em razão do Acórdão 4ª JJF N° 0248-04/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração 207092.0006/22-3, lavrado em 21/06/2022, para reclamar ICMS no valor histórico R\$ 6.095.321,83, referente ao período iniciado em 28/02/2017 até 31/08/2018, em decorrência da seguinte imputação:

**Infração 01 – 006.001.001:** “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 do próprio estabelecimento.

**Complemento:** Deixou de recolher ou recolheu a menor, o ICMS decorrente do DIFAL, referente às aquisições de bens em outras UF destinadas ao ativo fixo ou consumo. Conforme demonstrativo anexo ao Auto de Infração e entregue em cópia ao contribuinte”.

**Multa aplicada no percentual de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.**

A Autuada explica que adquiriu materiais destinados ao ativo imobilizado e contratou serviços de transporte de outros Estados da Federação, o que acarretou a necessidade de recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL) ao Estado da Bahia.

Aduz que nesse contexto e diante da essencialidade do projeto empreendido pela Impugnante (implantação de concessionária de transmissão de energia e subestações de energia elétrica), foi apresentado, em 10.10.2016, o requerimento de concessão do benefício de que trata o art. 267, IX do Decreto nº 13.780/2012, denominado “PROBAHIA”.

Explica que o benefício fiscal em questão, que consiste na “redução de 40% (quarenta por cento) do ICMS nas entradas decorrentes de importação do exterior e nas aquisições interestaduais relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens, partes, peças, cabos, máquinas, equipamentos e sobressalentes”, foi deferido à autuada por meio da Resolução nº 23/2017 (doc. 04), publicada em 12.09.2017.

E defende que o lançamento ora impugnado está eivado de nulidades insanáveis, sendo certo, ademais, que a obrigação tributária imposta à autuada mostra-se absolutamente improcedente, pois: **a)** decaiu o direito de a Autoridade Fiscal lançar de ofício qualquer ICMS referente ao período compreendido entre fevereiro e maio de 2017, eis que os valores declarados pela Impugnante no período foram homologados tacitamente, nos termos do art. 150, § 4º do CTN; **b)** os

dispositivos legais apontados não fundamentam os parâmetros de cálculo do ICMS DIFAL supostamente devido e não há no ato administrativo qualquer motivação ou fundamentação para se afastar a aplicação do PROBAHIA às operações objeto da autuação; **c)** o Auto de Infração foi lavrado sem que o Auditor Fiscal tenha feito a recomposição da conta gráfica da Impugnante, procedimento esse indispensável para aferir se o cometimento da infração deve acarretar o pagamento de ICMS ou apenas a redução do saldo credor existente em sua escrita fiscal; **d)** é inconstitucional a cobrança do DIFAL sem Lei Complementar que o estabeleça; **e)** é inconstitucional a metodologia de cálculo do DIFAL chamada “base dupla” e ilegal a sua exigência relativamente aos períodos anteriores à publicação da Lei nº 13.816/2017; e **f)** no mérito, a autuada apurou e recolheu corretamente o DIFAL, em observância ao PROBAHIA.

O Autuante apresentou Informação Fiscal às fls. 132/135 e concluiu que: “*Por tudo quanto aqui exposto e mediante as considerações apresentadas, somos pela procedência parcial da Auto de Infração no valor histórico total de R\$ 5.947.089,27 (cinco milhões, novecentos e quarenta e sete mil, oitenta e nove reais, vinte e sete centavos), conforme detalhado na planilha às folhas 136 a 141.*

A 6ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 27 de Agosto de 2024 e decidiu pela Procedência Parcial, por unânime do Auto de Infração nº 207092.0006/22-3. O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

### VOTO

*O Auto de Infração em tela foi expedido em 21/06/22, com ciência ao autuado nesta mesma data, de acordo com Mensagem DT-e fl. 16, para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 6.095.321,83, referente ao período iniciado em 28/02/2017 até 31/08/2018, em decorrência da seguinte imputação: “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 do próprio estabelecimento.*

*Deixou de recolher ou recolheu a menor, o ICMS decorrente do DIFAL, referente às aquisições de bens em outras UF destinadas ao ativo fixo ou consumo. Conforme demonstrativo anexo ao Auto de Infração e entregue em cópia ao contribuinte”.*

*Ao longo das intervenções efetuadas nos autos pelo autuado, foram suscitadas arguições de nulidade do lançamento, as quais passo a analisar.*

*Assim é que, como primeira preliminar, foi pleiteada a nulidade do Auto de Infração por ausência de fundamentação legal para o lançamento tributário combatido.*

*De acordo com o que consta nos autos o enquadramento legal utilizado pelo autuante foi o Art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/96 c/c o art. 305, § 4º do RICMS/BA, que tratam, respectivamente, da ocorrência do fato gerador do imposto na entrada de mercadorias ou bens adquiridos em outros Estados para consumo próprio ou ativo permanente e o seguinte a forma de apuração do imposto através da conta corrente fiscal, no caso, o lançamento do valor da diferença de alíquota, considerados pelo autuado como de forma genérica, inexistindo fundamentação para utilização da alíquota de 18% para efeito de cálculo da DIFAL e, também, a desqualificação do benefício fiscal PROBAHIA que lhe autorizou a aplicar a redução de 40% nas importações do exterior e aquisições interestaduais.*

*No que diz respeito a alegada falta de enquadramento legal, vejo que o lançamento está embasado em demonstrativos de cálculos analíticos que indicam como foi apurado o imposto exigido. Ademais, de acordo com o Art. 19 do Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia – RPAF/BA, não implica em nulidade o erro de indicação do dispositivo legal desde que, pela descrição os fatos, fique evidente o enquadramento legal, o que ocorreu no presente caso, inclusive possibilitando ao autuado se manifestar em três oportunidades distintas, exercendo, assim, a ampla defesa em sua plenitude.*

*Ademais, a alegada falta de motivação para o lançamento não se sustenta na medida em que a própria acusação já aponta e demonstra ao fato motivador para o lançamento, não vislumbrando, assim, a presença de qualquer vício material.*

*Não acolho estes argumentos de nulidade.*

*Quanto a alegação de que foi utilizada pelo autuante a alíquota de 18%, sem qualquer fundamentação, não é isto que se visualiza nos autos, na medida em que, através de exemplo apresentado pelo autuante, onde questionou o autuado no curso da ação fiscal sobre a maneira utilizada pelo mesmo para efeito de cálculo da DIFAL, de acordo com a resposta inserida na própria informação fiscal, fica claro que foi utilizada para fim de*

cálculo pelo autuante a diferença entre a alíquota interna, no caso 18%, e a interestadual constante no documento fiscal de origem, tendo o autuado, inclusive, reconhecido que para os meses de fevereiro e março de 2017 utilizou metodologia de cálculo incorreta.

No que concerne a alegação de que “a fiscalização aplicou o § 6º do artigo da Lei Estadual 13.373/2015 implementado pela Lei Estadual nº 13.816/2017, para todo o período objeto do Auto de Infração, sendo que a norma iniciou sua vigência somente no final de 2017 e que o i. fiscal em nenhum momento rebateu esse argumento”, esta questão está esclarecida pelo autuante quando citou que para que não reste dúvida quanto à legalidade da ação fiscal, efetuou a transcrição dos dispositivos legais que regulam a cobrança do Difal vigentes na época dos fatos geradores levantados, que foi utilizada, não havendo mais contestação pelo autuado a este respeito quando da sua última manifestação nos autos.

Registre-se, que o autuado praticamente confessa que efetuou os cálculos da DIFAL de forma incorreta na medida em que declarou que “a sistemática de cálculo do DIFAL prevista na legislação baiana é inconstitucional, pois o constituinte, no art. 155, § 2º, VII, estabeleceu que a DIFAL corresponderia pura e simplesmente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual” (grifo acrescido).

No que diz respeito a alegada desqualificação do benefício fiscal PROBAHIA que lhe autorizou a aplicar a redução de 40% nas importações do exterior e aquisições interestaduais, não é isto que vejo. Para justificar seu argumento alegou que o Conselho Deliberativo do PROBAHIA formalizou o deferimento do seu pedido por meio da Resolução nº 23/2017, publicada em 12/09/2017, enquanto que o benefício fiscal já tinha sido requerido há quase um ano, razão pela qual considerou indubitável a mora injustificada da Administração Estadual em analisar o requerimento que apresentou em outubro de 2016, pois, a teor do art. 57 do Decreto 7.798/2000, o Conselho Deliberativo do PROBAHIA detinha o prazo máximo de 60 (sessenta) dias para processar e se manifestar sobre o requerimento apresentado.

Foi adiante ponderado pelo autuado que considerando que o requerimento foi apresentado em 10.10.2016, a análise do pedido deveria ter sido efetivada até 10.12.2016, ou seja, dois meses antes de efetivamente implementar a redução da base de cálculo da DIFAL, sendo, ao seu entender, inadmissível ser penalizado pela demora do deferimento do benefício fiscal, sem que sequer tenha contribuído para tanto, e considera que a Resolução nº 23/2017 se trata apenas de um ato declaratório do direito existente desde outubro de 2016 vez que as condições subjetivas para fruição da redução da base de cálculo da DIFAL já eram válidas quando do requerimento foi apresentado à Administração Fazendária.

Entendo equivocada a pretensão e interpretação trazida pelo do autuado na medida em que, ao apresentar o requerimento para auferir os benefícios do PROBAHIA, está exprimindo apenas sua pretensão para obter tal benefício, e existe toda uma sistemática a ser seguida, consoante se verifica nas normas abaixo reproduzidas, relativas ao Decreto nº 7.798 de 05 de maio de 2000, que aprovou Regulamento do Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico – FUNDESE:

**Art. 5º** - As propostas submetidas ao FUNDESE serão, previamente, encaminhadas às Câmaras Técnicas vinculadas a cada programa, para verificação de sua compatibilidade com as diretrizes do Plano Plurianual.

**Parágrafo único** - As propostas de financiamento e/ou equalização deverão conter, dentre outros elementos, a justificativa, os objetivos, as metas, a área de atuação, os beneficiários, as condições de financiamento e/ou equalização do programa, bem como os setores contemplados.

**Art. 6º** - Os proponentes que não apresentem cadastro satisfatório ou estejam inadimplentes em suas obrigações com o Fisco ou em relação às exigências previstas na legislação ambiental do Estado, não poderão ser beneficiados com recursos do FUNDESE.

(...)

**Art. 57º** - O Conselho Deliberativo do PROBAHIA deverá pronunciar-se sobre a pretensão da empresa postulante, na primeira reunião a ser realizada após a conclusão da análise, a qual se processará no prazo máximo de 60 (sessenta) dias, contados a partir da data de recebimento do processo pela Secretaria Executiva.

**Parágrafo único** - A análise do processo de habilitação obedecerá à seguinte tramitação:

I - verificação, pela Secretaria Executiva do PROBAHIA, se foram obedecidas todas as formalidades e análise dos diversos aspectos técnicos, no prazo máximo de 50 (cinquenta) dias;

II - instruído o processo e anexado ao mesmo a análise da Secretaria Executiva, o Presidente do Conselho promoverá distribuição para um dos seus membros, que terá o prazo máximo de 10 (dez) dias para emitir seu parecer.

**Art. 58º** - Verificada a existência de irregularidade no pedido, a Secretaria Executiva determinará a promoção de providências saneadoras quando couber ou, de imediato, o seu arquivamento, quando se tratar

de falha insanável.

**Art. 59º** - Do arquivamento do pedido caberá recurso da empresa interessada ao Conselho Deliberativo do PROBAHIA, com efeito suspensivo, devendo ser interposto no prazo de 10 (dez) dias, contados a partir da data de recebimento da notificação.

**Art. 60º** - Aprovado o pedido de habilitação, a Secretaria Executiva adotará as seguintes providências:

I - no prazo de 5 (cinco) dias, da publicação da Resolução do Conselho Deliberativo no Diário Oficial do Estado, comunicará à Secretaria da Fazenda, o deferimento do pedido, com a previsão de recolhimentos do ICMS, durante o primeiro ano de operação do projeto;

II - oficiará ao DESENBANCO, no mesmo prazo, a habilitação da empresa, autorizando o financiamento.

§ 1º - A empresa que tiver seu projeto habilitado ao financiamento pelo PROBAHIA terá um prazo de 18 (dezoito) meses, contados a partir da publicação de Resolução do Conselho Deliberativo no Diário Oficial do Estado, para contratar o financiamento com o DESENBANCO.

§ 2º - Decorrido o prazo de 18 (dezoito) meses de que trata o parágrafo anterior e não tendo o financiamento sido contratado, o DESENBANCO comunicará o fato à Secretaria Executiva do PROBAHIA, que submeterá ao Conselho Deliberativo a revogação da habilitação por desistência da empresa solicitante.

Desta forma, não concordo com o entendimento do autuado no sentido de que “a Resolução nº 23/2017 se trata apenas de um ato declaratório do direito existente desde outubro de 2016 vez que as condições subjetivas para fruição da redução da base de cálculo da DIFAL já eram válidas quando do requerimento foi apresentado à Administração Fazendária”, na medida em que a referida Resolução foi publicada no D.O.E, em 12 de setembro de 2017, e, o seu Artigo 2º é claro quando específica que “Esta Resolução entrará em vigor na data da sua publicação”.

Assim, entendo correto o procedimento do autuante em não considerar nos cálculos da DIFAL, para os períodos anteriores a publicação da Resolução nº 23/2017, a antecipação da redução de 40% na base de cálculo da DIFAL, na forma praticada pelo autuado, vez que não era detentora do aludido benefício, o qual, só produziu efeito a partir de 12 de setembro de 2017, portanto, deixo de acolher o pedido de nulidade aqui formulado.

No que pertine o pedido de nulidade do Auto de Infração por ausência da recomposição da conta gráfica, mais uma vez não vejo como possa ser acolhido, uma vez que, no presente caso, seria uma providência totalmente desnecessária e inócuas na medida em que tal procedimento já fora efetuado pelo próprio autuado consoante se verifica através da sua escrituração fiscal, fls. 142 a 158, onde se constata que em todo o período objeto da autuação a existência de saldo do imposto a recolher (saldo devedor), significando dizer que a pretendida recomposição da conta gráfica iria indicar, apenas, um valor maior a ser recolhido, exatamente, o correspondente ao DIFAL exigido.

Naquilo que se relaciona a preliminar de mérito relacionada a decadência de parte dos valores lançados, vejo que, após o acolhimento parcial pelo autuante dos argumentos defensivos remanesceu no presente lançamento como devido para o mês de fevereiro/2017, o valor de R\$ 87.271,33, referente a notas fiscais que, apesar de declaradas, o valor da DIFAL não foi pago.

Dá análise levada a efeito nos autos, considero que em relação aos demais períodos onde foram arguidas decadência, estes foram corretamente excluídos pelo autuante, com o que concordo, consoante passo a comentar.

Para o caso sob exame, vejo que esta questão deve ser analisada tomando como parâmetro o entendimento firmado pela PGE/PROFIS através do “**Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0**”, cuja aplicação é pacífica neste órgão julgador, o que passo a fazer.

Nesta ótica tem-se que o CTN prevê dois critérios distintos de contagem do prazo decadencial: **o primeiro**, onde se conta o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, com base em seu art. 150, § 4º, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, e, o **segundo critério**, onde a contagem do prazo decadencial é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento em seu art. 173, I, nas situações onde o contribuinte: a) declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) não declara a ocorrência do fato jurídico tributário e c) declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

No caso concreto, tem-se que o autuado, apesar de ter declarado a ocorrência do fato gerador, em relação aos documentos fiscais nºs 23.116, 23.117, 23.118, 23.119, 23.120 e 23.121, referentes ao mês de fevereiro/17, que

**somam de Difal o montante de R\$ 87.271,33, o autuado não efetuou o pagamento devido, o que conduz a aplicação da regra estabelecida no Art. 173, inciso I do CTN, onde, nesta situação, a contagem do prazo decadencial é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, cuja exigência em relação a este valor permanece.**

Neste contexto, como o autuado foi cientificado/notificado do lançamento em 22/06/2022, conforme Mensagem DT-e de fl. 16, não havia ainda operado a decadência para os fatos geradores ocorridos no mês de fevereiro de 2017, **relativos aos valores relacionados as notas fiscais acima citadas, remanescentes do lançamento, pois se trata de valores referentes a operações declaradas, porém sem efetivação do pagamento respectivo.** Assim é que, exemplificando, para a ocorrência de 28/02/2017, com vencimento em 20/03/2017, com base no Art. 173, I, do CTN, a contagem do prazo decadencial se iniciaria em 01/01/2018 e se encerraria em 31/12/2022, portanto, a parcela de R\$ 87.271,33 não se encontrava alcançada pela decadência pois a ciência ao autuado do lançamento ocorreu em 22/06/2022.

Isto posto, em relação ao mês de fevereiro de 2017, cujo valor lançado foi na ordem de R\$ 152.740,70, após as deduções dos demais valores constantes na planilha de fls. 06 e 06v, que somam R\$ 65.469,47, **remanesce devido para este mês a quantia de R\$ 87.271,33 na forma acima citada.**

Desta forma, **além da exclusão acima no valor de R\$ 65.469,47 referente ao mês de fevereiro/17, também devem ser excluídos os valores lançados de R\$ 80.564,41 (março/17) e R\$ 2.198,78 (maio/17), por se tratarem de valores cujo fato jurídico tributário foi declarado pelo contribuinte, que recolheu o valor que entendeu serem os devidos, totalizando o montante a ser excluído na ordem de R\$ 148.232,66, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, aplicado a esta situação.**

Com isso, após a exclusão dos valores acima citados, remanesce o valor a ser discutido em relação ao mérito da autuação na ordem de R\$ 5.947.089,17, e não a quantia de R\$ 5.949.288,05 mencionada pelo autuante à fl. 262, que passo a examinar.

Neste sentido o autuado pautou seus argumentos em três pontos: **i) inexistência de disciplina da Difal em Lei Complementar, com ofensa aos arts. 146, III e 155, § 2º da Constituição Federal; ii) inconstitucionalidade da recomposição da base de cálculo do ICMS/Difal prevista pela legislação tributária deste Estado; iii) indevida aplicação da Lei estadual nº 13.816/2017 aos fatos geradores ocorridos antes de dezembro de 2017.**

Destaco que a autuação abrange períodos relacionados aos exercícios de 2017, e 2018, e a base de cálculo para fim de pagamento de diferença de alíquota está disciplinada pelo Art. 17, inciso XI, ou seja, “é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo”, redação esta que foi dada pela Lei nº 13.373 de 21/09/2015, com vigência a partir de 01.01.2016, além do que, a norma alterada pela Lei nº 13.816/17 não trouxe qualquer majoração que implicasse em aumento da tributação, tratando-se de norma meramente interpretativa sobre a fórmula de cálculo da DIFAL, não havendo qualquer inovação, aplicando-se os efeitos do art. 106, I, do CTN.

Portanto, à luz da legislação tributária estadual em vigor, a cobrança do diferencial de alíquotas já estava prevista na Lei nº 7.014/96 na época da ocorrência dos fatos geradores, enquanto que o inciso XV do art. 4º da referida lei estabelecia que ocorria o fato gerador do ICMS no momento:

“XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.”

Isto posto, considero que o autuante se pautou corretamente, considerando sua atividade vinculada, não podendo se furtar em aplicar norma estabelecida pela legislação tributária posta, em pleno vigor.

E isto restou claro mediante a diligência fiscal que foi realizada onde o autuante evidenciou a forma do procedimento executado, que se encontra, inclusive, respaldado com entendimento externado pela SAT/DITRI através de orientação pública constante no próprio site da SEFAZ, a título de “Perguntas e Respostas”, fls. 242 e 243.

Portanto, os cálculos encetados pelo autuante atendem ao quanto previsto pela Lei nº 7.014/96 e, deste modo, devem ser mantidos em relação as parcelas remanescentes do débito, consoante previsão legal abaixo:

**Art. 17. A base de cálculo do imposto é:**

(...)

XI - nas hipóteses do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei:

**Nota: A redação atual do inciso XI do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.**

Redação anterior dada ao inciso “XI” do caput do art. 17 pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos de 01/01/16 a 30/12/21: “XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.”

Redação originária, efeitos até 31/12/15: “XI - nas hipóteses do inciso XV do art. 4º, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem.”

a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;

b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado.

(...)

§ 6º No caso da alínea “b” do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.

Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.

Redação anterior dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21: “§ 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.”

Redação originária, efeitos até 21/12/17: “§ 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”.

No que diz respeito a alegação defensiva de inconstitucionalidade da cobrança do ICMS diferencial de alíquotas nas aquisições para uso e consumo e/ou ativo fixo, apesar de respeitar os relevantes argumentos jurídicos apresentados pelo autuado, considero que o autuante agiu estritamente em consonância com o regramento previsto pela legislação tributária posta, em pleno vigor, da qual, tendo em vista sua atividade vinculada, não poderia ignorar, situação esta a que também se submete o órgão julgador administrativo, consoante se depreende da leitura do art. 167, incisos I e III do RPAF/BA, verbis:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I – a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III – a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 5.947.089,17, tendo em vista as exclusões levadas a efeito a título de decadência nos valores de R\$ 65.469,47 referente ao mês de fevereiro/17, para o qual remanesce como devida a quantia de R\$ 87.271,23, além dos valores que também devem ser excluídos na ordem de R\$ 80.564,41 (março/17) e R\$ 2.198,78 (maio/17), permanecendo inalterados os demais valores reclamados.

Como o valor desonerado do Auto de Infração tem crédito tributário atualizado superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 4ª JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I do RPAF/99.

## VOTO

Observo que a decisão da 4ª JJF Nº 0248-04/23-VD, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 207092.0006/22-3, e julgou devido ICMS o valor de R\$ 5.947.089,17.

O Auto de Infração 207092.0006/22-3, foi lavrado em 21/6/2022, para reclamar ICMS no valor histórico de R\$ 6.095.321,83, referente ao período iniciado em 28/02/2017 até 31/08/2018.

De acordo com o que consta nos autos o enquadramento legal utilizado pelo autuante foi o Art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96 c/c o art. 305, § 4º do RICMS/BA, que tratam, respectivamente, da ocorrência do fato gerador do imposto na entrada de mercadorias ou bens adquiridos em outros Estados para consumo próprio ou ativo permanente. A forma de apuração do imposto através de conta corrente fiscal, no caso, o lançamento do valor da diferença de alíquota, considerados pelo autuado como de forma genérica, inexistindo fundamentação para utilização da alíquota de 18%

para efeito de cálculo da DIFAL e, também, a desqualificação do benefício fiscal PROBAHIA que lhe autorizou a aplicar a redução de 40% nas importações do exterior e aquisições interestaduais.

Da leitura do presente PAF constato que a impugnação ao lançamento apresentada pelo autuado, constante às fls. 18 a 39, aduziu dentre outros a decadência referente ao período entre fevereiro e maio de 2017, posto que os valores que declarou no período foram homologados tacitamente nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Quanto a **decadência, referente ao período compreendido entre fevereiro e maio de 2017**, no *Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0*, a PGE/PROFIS tem entendimento pacificado de que o CTN prevê dois critérios distintos de contagem do prazo decadencial: **o primeiro**, onde se conta o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, com base em seu art. 150, § 4º, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, e, **o segundo critério**, onde a contagem do prazo decadencial é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento em seu art. 173, I, nas situações onde o contribuinte: **a)** declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; **b)** não declara a ocorrência do fato jurídico tributário e **c)** declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Registro que na informação fiscal, o autuante concluiu em ralação a decadência:

*"Procede o argumento da impugnante. Os débitos que tiveram seu pagamento integral ou parcial no período compreendido entre fevereiro e maio de 2017 (o Auto de Infração foi lavrado em junho de 2022) serão retirados do levantamento "Difal recolhido a menor ou falta de recolhimento" anexo às folhas 06 a 11 constando apenas, para esse período as aquisições omissas de recolhimento e a consequente correção do Demonstrativo do Débito, conforme nova planilha já ajustada anexa a esta informação fiscal às folhas 136 a 141"*

No caso em tela, deve ser aplicada a regra estabelecida no Art. 173, inciso I do CTN, com a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, cuja exigência em relação a este valor permanece.

Assim, em razão a decadência, os períodos atingidos pela decadência foram excluídos do lançamento, estando corretas as deduções dos valores constantes na planilha de fls. 06 e 06v, que somam R\$ 65.469,47 em relação ao mês de fevereiro de 2017, cujo valor lançado foi na ordem de R\$ 152.740,70. Dito isto, remanesce devido para este mês a quantia de R\$ 87.271,33, referente as notas fiscais (Documentos Fiscais nºs 23.116, 23.117, 23.118, 23.119, 23.120 e 23.121) que, apesar de declaradas, o valor da DIFAL não foi pago.

E, no que toca aos meses de março/17 e maio/17, observo que também **foram corretas as exclusões os valores lançados de R\$ 80.564,41 (março/17) e R\$ 2.198,78 (maio/17)**, por se tratarem de valores cujo fato jurídico tributário foi declarado pelo contribuinte, que recolheu o valor que entendeu serem os devidos, **totalizando o montante a ser excluído na ordem de R\$ 148.232,66**, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, aplicado a esta situação.

Então se concluiu que após a exclusão dos valores acima citados, remanesce o valor a ser discutido em relação ao mérito da autuação na ordem de R\$ 5.947.089,17, e não a quantia de R\$ 5.949.288,05 indicada pelo autuante à fl. 262.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 5.947.089,17, tendo em vista as exclusões levadas a efeito a título de decadência nos valores de R\$ 65.469,47 referente ao mês de fevereiro/17, para o qual remanesce como devida a quantia de R\$ 87.271,33, além dos valores que também devem ser excluídos na ordem de R\$ 80.564,41 (março/17) e R\$ 2.198,78 (maio/17), permanecendo inalterados os demais valores reclamados.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Pautado para a sessão de julgamento do dia 06/12/2024. Presente o representante legal da recorrente, Dr. Guilherme Mendes Púpio Maia, OAB/RJ 166.372.

#### VOTO DISCORDANTE

O Ilmo. Cons. Relator segue na linha do acórdão recorrido, que afastou a decadência de parte dos créditos perseguidos, com base no art. 173, I do CTN, porque a recorrente teria apenas deixado de recolher o montante devido, embora tenha declarado a ocorrência do fato gerador e apurado o montante devido.

Ouso discordar.

Como venho me manifestando reiteradas vezes, a meu ver, os tributos sujeitos ao lançamento por homologação se subordinam ao art. 150 do CTN, em regra, sem distinção quanto à natureza principal ou acessória da obrigação que deles surge.

E, se admitida que a homologação tácita é da *atividade da pessoa jurídica*, 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 cogitar de decadência, 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.

Nas condições resolutórias, diferentemente das condições suspensivas, o fato gerador é considerado perfeito e acabado quando é praticado, conforme art. 117, II do CTN. 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, a *entrega da declaração* 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*.

Seguindo o mesmo raciocínio, não restam dúvidas de que a aplicação do art. 173, I do CTN, para tributos sujeitos a lançamento por homologação, somente é viável quando não há entrega de declaração, pois, nestes casos, não se pode considerar a autoridade administrativa ciente de qualquer atividade exercida pelo sujeito passivo, no âmbito de sua competência.

A possibilidade de contar o prazo em momento distinto do fato gerador acaba refletindo medida excepcional, nestes tributos, que somente se justifica, como se comprehende na leitura do inciso I do art. 173 do CTN, porque, embora pudesse o crédito ser constituído no momento da sua ocorrência, 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.

Nesta linha, somente nos parece válido reconhecer a aplicação do inciso I do art. 173 do CTN nas hipóteses de falta de entrega de informações fiscais. Malgrado esse entendimento possa não ter

ficado explícito no Enunciado nº 555 da Súmula do STJ, em acórdãos posteriores a Corte teve a oportunidade de esclarecer o que decidiu, como o ocorreu no caso abaixo destacado:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N° 3 DO STJ. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL CONSIGNADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMISSE 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 (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 expressamente”.

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 apurado e 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 própria existência de 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 como um todo*, sob pena de esvaziar sua própria razão de existir.

Assim, divirjo do Ilmo. Cons. Relator, apenas para acolher a decadência de todos os créditos lançados cujo fato gerador ocorreu mais de cinco antes da data da ciência do contribuinte, nos termos da Súmula nº 12 do CONSEF.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207092.0006/22-3, lavrado contra **TRANSMISSORA JOSÉ MARIA DE MACEDO DE ELETRICIDADE S.A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 5.947.089,17, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Rafael Benjamin Tomé Arruty, Paulo Danilo Reis Lopes, Bruno Nou Sampaio, José Adelson Mattos Ramos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DISCORDANTE

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS