

PROCESSO - A. I. Nº 206973.0033/24-2
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL E WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.
RECORRIDOS - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL E WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0094-06/25-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21.10.2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0236-11/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NO MERCADO LIVRE. FALTA DE RECOLHIMENTO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Contribuinte autuado por suposta falta de recolhimento do ICMS incidente sobre energia elétrica adquirida em ambiente de contratação livre, para consumo próprio, com conexão direta à rede básica de transmissão. Operações regularmente escrituradas. Demonstrado que o recolhimento foi realizado no prazo legal, conforme art. 332, XVI do RICMS/2012, sendo o lançamento fiscal equivocado ao considerar o mês do consumo como base de apuração. Infração insubsistente. 2. FUNDO ESTADUAL DE COMBATE À POBREZA. CÓDIGO DE RECEITA INADEQUADO. Recolhimento do tributo comprovado, embora com código de receita diverso do previsto na legislação. Descumprimento formal que não comprometeu a arrecadação. Aplicação de multa por obrigação acessória afastada diante da ausência de prejuízo à fiscalização, conforme entendimento do STJ (REsp nº 1.694.816/SC). Modificada a Decisão recorrida. Recurso de ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Auto de Infração **Insubsistente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do Acórdão nº 0094-06/25-VD proferido pela 6ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 18/11/2024 no valor histórico de R\$ 1.308.401,54, abordando as seguintes infrações:

Infração 01 - 002.001.024: Deixou, o contribuinte, de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de contrato de compra e venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre – ACL, estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada. **ICMS:** R\$ 1. 019.778,43. **Multa:** 60%.

Tendo adquirido energia elétrica em Ambiente de Contratação Livre – ACL e tendo havido excedente, tal excedente foi objeto de cessão interestadual. O Demonstrativo ‘OPERAÇÕES com ENERGIA ELÉTRICA’ evidencia operações de aquisição interestadual de energia elétrica, utilização, revenda do excedente e recolhimento a menor por meio de Documento de Arrecadação Estadual – DAE emitido com código de receita 741. O Demonstrativo contempla as infrações 01 e 02.

Infração 02 - 002.001.024: Deixou, o contribuinte, de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de contrato de compra e venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre – ACL, estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada. **ICMS:** R\$ 288.623,11. **Multa:** 60%.

Tendo adquirido energia elétrica em Ambiente de Contratação Livre – ACL e tendo havido excedente, tal excedente foi objeto de cessão interestadual. O Demonstrativo ‘OPERAÇÕES com ENERGIA ELÉTRICA’

evidencia operações de aquisição interestadual de energia elétrica, utilização, revenda do excedente e recolhimento a menor por meio de Documento de Arrecadação Estadual – DAE emitido com código de receita 2036.

Trata-se dos dois pontos percentuais acrescidos à alíquota regulamentarmente aplicada nas operações e prestações relativas a energia elétrica como determina o art. 16-A da Lei 7.014/96, cuja arrecadação é inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação à Pobreza e, conforme dispõe a Portaria nº 133 de 07 de fevereiro de 2002 e alterações posteriores deverá ser recolhido em separado. O Demonstrativo contempla as infrações 01 e 02.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade face à aplicação de dispositivo legal já revogado, não merece acolhida, pois o erro na indicação da norma não implica nulidade desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal, conforme dispõe o art. 19 do RPAF/99, abaixo reproduzido.

“Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. “

De fato, o processo é farto em elementos que explicitam os motivos pelos quais a fiscalização está fazendo a exigência fiscal em exame. Trata-se, assim, de exigência de ICMS e FECEP, decorrentes da aquisição de energia elétrica no Mercado Livre, conforme se depreende da leitura das duas infrações consignadas no lançamento, abaixo reproduzidas.

“Infração 01 - 002.001.024: Deixou, o contribuinte, de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de contrato de compra e venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre – ACL. Estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada. ICMS: R\$ 1.019.778,43. Multa: 60%.

Consta, ainda, que “Tendo adquirido energia elétrica em Ambiente de Contratação Livre – ACL e tendo havido excedente, tal excedente foi objeto de cessão interestadual. O Demonstrativo ‘OPERAÇÕES com ENERGIA ELÉTRICA’ evidencia operações de aquisição interestadual de energia elétrica, utilização, revenda do excedente e recolhimento a menor por meio de Documento de Arrecadação Estadual – DAE emitido com código de receita 741. O Demonstrativo contempla as infrações 01 e 02”.

Infração 02 - 002.001.024: Deixou, o contribuinte, de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de contrato de compra e venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre – ACL. Estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada. ICMS: R\$ 288.623,11. Multa: 60%.

Consta, ainda, que “Tendo adquirido energia elétrica em Ambiente de Contratação Livre – ACL e tendo havido excedente, tal excedente foi objeto de cessão interestadual. O Demonstrativo ‘OPERAÇÕES com ENERGIA ELÉTRICA’ evidencia operações de aquisição interestadual de energia elétrica, utilização, revenda do excedente e recolhimento a menor por meio de Documento de Arrecadação Estadual – DAE emitido com código de receita 2036. Trata-se dos dois pontos percentuais acrescidos à alíquota regulamentarmente aplicada nas operações e prestações relativas a energia elétrica como determina o art. 16-A da Lei 7.014/96, cuja arrecadação é inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação à Pobreza e, conforme dispõe a Portaria nº 133 de 07 de fevereiro de 2002 e alterações posteriores deverá ser recolhido em separado. O Demonstrativo contempla as infrações 01 e 02. “

Assim, entendo que o Sujeito Passivo revelou perfeita compreensão da acusação, nenhum prejuízo tendo sido registrado para o pleno exercício do seu direito de defesa e contraditório.

Quanto à alegação de divergência entre as bases de cálculo utilizadas no auto de infração e no demonstrativo de débito, é importante explicar que o Sistema SLCT só admite o registro de entrada relativo ao Imposto ou ao FECEP, não havendo interferência, do agente fiscal, no montante da base de cálculo da operação. Exatamente por isso, a base de cálculo lá consignada não é aquela apurada nos demonstrativos de débito analíticos, mas obtida de forma indireta, a partir da divisão do imposto/FECEP pela alíquota aplicável às operações. Essa é a explicação para as diferenças registradas, inclusive as diferenças entre as bases de cálculo do ICMS e do FECEP. Todavia, os papéis de trabalho se encontram corretos, vez que os demonstrativos de débito analíticos revelam todo o caminho trilhado pela autoridade fiscal para apurar o imposto lançado.

Rejeito, por conseguinte, a alegação de nulidade suscitada.

Denego o pedido de diligências por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da

convicção dos julgadores.

No mérito, como já explicitado acima, trata-se de ICMS e FECEP, decorrentes da aquisição de energia elétrica no mercado livre. Como se trata de exigência fiscal decorrente de um fato único, julgo-as de forma conjunta, acompanhando o tratamento jurídico dado pela peça impugnatória.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que houve o integral recolhimento do tributo exigido. Acosta documentos com vistas a comprovar o quanto alega.

O exame dos autos revela uma incorreção no levantamento fiscal, pois a autoridade fiscal lançou o ICMS apurado no próprio mês em que houve o consumo da energia, conforme se depreende do demonstrativo de débito acostado à folha 06, abaixo reproduzido.

Mês/Ano do Consumo de Energia Elétrica	Base de Cálculo ICMS	valor a recolher DAE 741	valor recolhido DAE 741	valor devido DAE 741	valor a recolher DAE 2036	valor recolhido DAE 2036	valor devido DAE 2036
01/2020	R\$ 3.601.486,78	R\$ 432.178,41	R\$ 506.004,77	R\$ -	R\$ 34.574,27	R\$ -	R\$ 34.574,27
02/2020	R\$ 3.503.022,12	R\$ 420.362,65	R\$ 466.752,69	R\$ -	R\$ 33.629,01	R\$ -	R\$ 33.629,01
03/2020	R\$ 974.171,18	R\$ 116.900,54	R\$ 453.991,67	R\$ -	R\$ 9.352,04	R\$ -	R\$ 9.352,04
04/2020	R\$ 3.528.836,08	R\$ 423.460,33	R\$ 126.252,58	R\$ 297.207,75	R\$ 33.876,83	R\$ -	R\$ 33.876,83
05/2020	R\$ 595.154,95	R\$ 71.419,79	R\$ 457.337,16	R\$ -	R\$ 5.713,58	R\$ -	R\$ 5.713,58
06/2020	R\$ 964.136,81	R\$ 116.695,42	R\$ 77.133,38	R\$ 38.563,04	R\$ 9.255,71	R\$ -	R\$ 9.255,71
07/2020	R\$ 3.755.795,97	R\$ 450.695,52	R\$ 124.952,13	R\$ 325.743,39	R\$ 36.055,64	R\$ -	R\$ 36.055,64
08/2020	R\$ 1.055.080,04	R\$ 126.609,60	R\$ 486.751,16	R\$ -	R\$ 10.128,77	R\$ -	R\$ 10.128,77
09/2020	R\$ 1.087.188,95	R\$ 130.462,67	R\$ 136.738,37	R\$ -	R\$ 10.437,01	R\$ -	R\$ 10.437,01
10/2020	R\$ 2.953.007,34	R\$ 354.360,88	R\$ 140.899,69	R\$ 213.461,19	R\$ 28.348,87	R\$ -	R\$ 28.348,87
11/2020	R\$ 3.380.627,83	R\$ 405.675,34	R\$ 382.709,75	R\$ 22.965,59	R\$ 32.454,03	R\$ -	R\$ 32.454,03
12/2020	R\$ 4.666.390,34	R\$ 559.966,84	R\$ 438.129,37	R\$ 121.837,47	R\$ 44.797,35	R\$ -	R\$ 44.797,35
Total da Infração				R\$ 1.019.778,42	Total da Infração		288.623,12

Como se vê, acima, os valores de energia elétrica consumida no mês de janeiro/20 (por exemplo) serviram de base para o cálculo do ICMS devido no próprio mês de janeiro/20, o que contraria o disposto no art. 332, inciso XVI do RICMS/12, o qual concede o prazo de até o último dia útil do mês seguinte ao consumo da energia elétrica, conforme abaixo

“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

...

XVI - tratando-se de energia elétrica adquirida em ambiente de contratação livre, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao da entrada da energia elétrica no estabelecimento do adquirente, inclusive em relação ao imposto devido pela conexão e uso do sistema de transmissão;

...”

Assim, resta equivocado calcular o tributo no mesmo mês do consumo da energia elétrica.

Como consequência deste equívoco, a autoridade fiscal, acabou por comparar os valores apurados no mês do consumo com o recolhimento verificado neste mesmo mês, o que gera uma distorção no levantamento, já que tais montantes apurados deveriam ter sido comparados com os valores recolhidos no mês seguinte, momento em que o Sujeito Passivo efetivou o recolhimento do tributo respectivo.

Ainda como resultado da distorção acima apontada, o fisco tanto apurou ICMS/FECEP inferiores como também apurou montantes superiores aos valores efetivamente recolhidos pela empresa autuada. Nos meses em que o tributo apurado foi inferior, nada cobrou. Naqueles outros, todavia, em que o seu cálculo superou o valor recolhido, cobrou a diferença, conforme se pode constatar pela tabela acima.

No mês do consumo, é inviável a apuração do imposto devido, vez que o Sujeito Passivo não possui, ainda, o valor da fatura, mas apenas no final do mês (ou início do mês seguinte), quando é cobrado pelo vendedor. Somente neste momento, é que a autuada emite a Nota Fiscal de entrada exigida pelo art. 400, § 1º, inciso I, alínea “c”, base para apuração do ICMS devido conforme abaixo.

“Art. 400. O cálculo do ICMS devido pelo consumidor de energia elétrica, responsável pelo pagamento quando adquirido em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre, nos termos inciso VIII do caput do art. 4º e no inciso IV do § 1º do art. 5º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, tomará por base o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica, acrescido dos valores cobrados por todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão, aos quais deve ser integrado o montante do próprio imposto.

§ 1º Sem prejuízo das demais obrigações previstas na legislação, cabe ao consumidor:

I – emitir nota fiscal ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, emitir Nota Fiscal Avulsa, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações, onde deverão constar:

a) **como base de cálculo**, o valor cobrado pelo gerador ou comercializador da energia elétrica e por todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deve ser integrado o montante do próprio imposto;

b) **a alíquota aplicável**;

c) **o destaque do ICMS**;

... (grifos acrescidos) “.

Para uma perfeita comparação entre os valores apurados (pelo fisco) e recolhidos (pelo contribuinte), faz-se necessário comparar o ICMS/FECEP incidente sobre a energia elétrica consumida, em janeiro/20 (por exemplo), com os valores recolhidos no mês seguinte (fevereiro, por exemplo).

Na planilha abaixo, refaço o comparativo efetuado pelo fisco, agora comparando o ICMS apurado no mês de emissão da nota fiscal (seguinte ao do consumo) com os valores recolhidos pelo contribuinte no próprio mês da emissão.

MÊS DE EMISSÃO DA NF	VALOR DA NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO C/ REDUÇÃO	ICMS A RECOLHER (0741)	FECEP A RECOLHER (2036)	TOTAL A RECOLHER	TOTAL RECOLHIDO (PRINCIPAL)	DIFERENÇA
jan/20	R\$ 2.850.181,18	R\$ 1.874.091,73	R\$ 468.522,93	R\$ 37.481,83	R\$ 506.004,76	R\$ 506.004,77	R\$ -
fev/20	R\$ 2.629.085,35	R\$ 1.728.713,65	R\$ 432.178,41	R\$ 34.574,27	R\$ 466.752,68	R\$ 466.752,69	R\$ -
mar/20	R\$ 2.557.206,15	R\$ 1.681.450,62	R\$ 420.362,65	R\$ 33.629,01	R\$ 453.991,66	R\$ 453.991,67	R\$ -
abr/20	R\$ 711.144,96	R\$ 467.602,17	R\$ 116.900,54	R\$ 9.352,04	R\$ 126.252,58	R\$ 126.252,58	R\$ -
mai/20	R\$ 2.576.050,34	R\$ 1.693.841,32	R\$ 423.460,33	R\$ 33.876,83	R\$ 457.337,16	R\$ 457.337,16	R\$ 0,00
jun/20	R\$ 434.470,41	R\$ 285.679,17	R\$ 71.419,79	R\$ 5.713,58	R\$ 77.133,37	R\$ 77.133,37	R\$ -
jul/20	R\$ 703.819,87	R\$ 462.785,67	R\$ 116.696,42	R\$ 9.255,71	R\$ 124.952,13	R\$ 124.952,13	R\$ -
ago/20	R\$ 2.741.731,06	R\$ 1.802.782,07	R\$ 450.695,52	R\$ 36.055,64	R\$ 486.751,16	R\$ 486.751,16	R\$ 0,00
set/20	R\$ 770.208,43	R\$ 506.438,42	R\$ 126.609,60	R\$ 10.128,77	R\$ 136.738,37	R\$ 136.738,37	R\$ -
out/20	R\$ 793.647,93	R\$ 521.850,69	R\$ 130.462,67	R\$ 10.437,01	R\$ 140.899,68	R\$ 140.899,69	R\$ -
nov/20	R\$ 2.155.695,36	R\$ 1.417.443,52	R\$ 354.360,88	R\$ 28.348,87	R\$ 382.709,75	R\$ 382.709,75	R\$ -
dez/20	R\$ 2.467.858,32	R\$ 1.622.701,36	R\$ 405.675,34	R\$ 32.454,03	R\$ 438.129,37	R\$ 438.129,37	R\$ -
TOTAL	R\$ 21.391.099,36	R\$ 14.065.380,40	R\$ 3.516.345,08	R\$ 281.307,59	R\$ 3.797.652,67	R\$ 3.797.652,71	R\$ 0,00

Como se depreende dos números apresentados acima, todos os valores apurados pelo fisco foram objeto de recolhimento, conforme, inclusive, consta dos comprovantes acostados pela empresa, às folhas 127/229, cujos números, aliás, coincidem com aqueles consignados pelos autuantes, em sua planilha demonstrativa, acima reproduzida. Nesse sentido, é de se destacar que os documentos de arrecadação estadual (DAEs) apresentados pelo contribuinte (Código de Receita 0741) contêm, na maior parte deles, o número da nota fiscal de aquisição de energia elétrica a que se vinculam, facilitando a comparação pretendida.

Assim, é possível concluir que, relativamente aos montantes apurados de ICMS energia elétrica, lançados na Infração 01 (Código de Receita 0741), as diferenças apuradas pela fiscalização decorreram, simplesmente, do fato de que os valores obtidos foram comparados com o recolhimento ocorrido dentro do próprio mês, ao invés de fazê-lo com o recolhimento registrado no mês subsequente, momento da emissão da nota fiscal de entrada respectiva.

Assim, considerando o integral recolhimento dos valores apurados pela fiscalização, no Código de Receita 0741, tenho a Infração 01 como improcedente.

Quanto à Infração 02, pelo exame da tabela acima exibida, nota-se que o valor do FECEP foi, igualmente, recolhido na íntegra, havendo, apenas, uma diferença, já que, nesse caso, o Código de Receita consignado no DAE foi o mesmo **0741 (aquisição de energia elétrica)**, ao invés de utilizar o código **2036 (ICMS Adicional Fundo de Pobreza Inscrito)**, conforme prevê a legislação.

Não houve, todavia, falta de recolhimento de tributo, conforme se evidencia pelos documentos comprobatórios anexado pelo Sujeito Passivo e a referência à Nota Fiscal de Entrada emitida, que deu base aos cálculos para apuração do ICMS e do FECEP.

Assim, comprovando-se que o contribuinte adimpliu o tributo destinado ao FECEP (a despeito do erro na utilização do Código de Receita), não parece cabível que se venha a exigir-lhe novos recolhimentos, como o fez o fisco.

Contudo, considerando que houve descumprimento da legislação, converto a exigência de imposto em multa por descumprimento de obrigação acessória, no montante de R\$ 460,00, por cada mês em que se configurou a conduta, com base no disposto no art. 42, inciso XXII do RICMS/12, abaixo reproduzido:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

““

XXII - R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais), em caso de descumprimento de obrigação acessória

sem penalidade prevista expressamente nesta Lei.

...

Assim, tenho a Infração 02 como procedente em parte, conforme demonstrativo abaixo.

MÊS	MULTA FIXA
Jan/20	R\$ 460,00
Fev/20	R\$ 460,00
Mar/20	R\$ 460,00
Abr/20	R\$ 460,00
Mai/20	R\$ 460,00
Jun/20	R\$ 460,00
Jul/20	R\$ 460,00
Ago/20	R\$ 460,00
Set/20	R\$ 460,00
Out/20	R\$ 460,00
Nov/20	R\$ 460,00
Dez/20	R\$ 460,00
TOTAL	R 5.520,00

Ressalte-se, todavia, que o Sujeito Passivo deve oficiar à DARC, para efeito de decomposição dos códigos de receita dos recolhimentos, de forma a fazer a adequada atribuição de parte dos valores ao FECEP, conforme indicado acima.

Do exposto, julgo o auto de infração PROCEDENTE EM PARTE, conforme demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA %	MULTA FIXA	ENQUADRAMENTO LEGAL
1	R\$ -	-	R\$ -	-
2	R\$ -	-	R\$ 5.520,00	Art. 42, Inciso XXII da Lei 7.014/96
TOTAL	R\$ -	-	R\$ 5.520,00	

A JJF interpôs Recurso de Ofício.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Afirma que a multa aplicada pela JJF também deve ser cancelada, diante de ausência de lançamento próprio para a sua cobrança, considerando que, embora tenha relação com a autuação, não possui o mesmo fato gerador, o que infringiria o art. 142 do CTN, destacando que o auto de infração fixa multa sobre o descumprimento de obrigação principal, enquanto o acórdão converteu a cobrança em tributos em multa decorrente de obrigação acessória.

Defende que a multa não poderia ser fixada com fundamento em dispositivo alheio ao discutindo na autuação, restando evidente a ausência de base legal e fundamento para a exigência da multa punitiva.

Pede o provimento do recurso para cancelar a multa fixada no acórdão recorrido.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 09/10/2025. Compareceu o representante legal da recorrente, Dr. Gabriel Mynssen da Fonseca Cardoso - OAB/RJ 181.049.

VOTO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitá-las de ofício, passo ao exame do mérito.

Inicialmente, analiso o Recurso de Ofício, o qual já antecipo que não merece prosperar.

Conforme se verifica nos autos e no acórdão recorrido, a desoneração do lançamento decorreu da comprovação, pela recorrida, do efetivo recolhimento dos valores perseguidos, tendo o relator em primeira instância diligentemente conferido que os comprovantes acostados às fls. 127/229 possuem números coincidentes com os que constam da planilha demonstrativa dos autuantes,

assim como os DAEs apresentados contém, em sua maioria, a indicação da NF de aquisição de energia elétrica a que se vinculam.

Portanto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Em relação ao Recurso Voluntário, a recorrente se insurge contra a manutenção da multa prevista no inciso XXII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, aplicável às hipóteses de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente na Lei.

Em princípio, é importante ponderar que o lançamento tributário admite que a autoridade administrativa que lavra o auto de infração *proponha* a sanção aplicável, permitindo sua modificação posterior, ainda no âmbito administrativo, onde, inclusive, vigora o princípio da autotutela administrativa.

É o que se depreende do próprio art. 142 do CTN:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, **propor a aplicação da penalidade cabível**. (Grifamos)*

Em complemento, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), permite a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, quando vinculada à impugnação, a obrigação principal é considerada insubsistente:

Art. 157. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.

Assim, ao menos em tese, não existiria problemas no fato de a JJF ter julgado parcialmente procedente a autuação, condenando a recorrente ao pagamento da multa prevista no inciso XXII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Ocorre que, no presente caso, há uma peculiaridade que revela situação excepcional na qual, a meu ver, não cabe a aplicação do art. 157 do RPAF/BA.

Com efeito, o acórdão da JJF aponta expressamente que a autuação partiu de uma “[...] *incorrecção no lançamento fiscal, pois a autoridade fiscal lançou o ICMS apurado no próprio mês em que houve o consumo da energia [...]*”. Neste sentido, o relator do voto condutor do acórdão aponta claramente que a acusação fiscal contraria o disposto no art. 332, inciso XVI do RICMS/BA, no que diz respeito ao prazo do recolhimento, para fins de apuração da base de cálculo.

Logo, é relevante ponderar que, acaso o autuante não se equivocasse em lançar o ICMS no próprio mês em que houve o consumo da energia, se depararia com uma situação na qual não haveria falta de recolhimento do imposto apurado e, por consequência, poderia impedir a lavratura do auto de infração, ao menos nestes moldes, haja vista que a indicação do código inadequado, embora caracterize um erro procedimental, não gerou ausência ou redução do recolhimento devido.

Ademais, ainda é preciso considerar que a necessidade de arcar com a defesa de uma infração improcedente com valor nominal superior a um milhão de reais, por si só, já possui um nítido caráter pedagógico, especialmente para quem não deixou de cumprir a obrigação principal.

Em recente julgamento, lembrado pelo Ilmo. Cons. Bruno Nou Sampaio, na assentada do dia 09/10/2025, o STJ firmou a tese de que a imposição de multa relativa à inobservância de dever instrumental não dispensa a verificação, sob a luz dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, da existência de comprometimento ou embaraço da atividade fiscalizatória e, principalmente, da arrecadação correta, conforme ementa abaixo reproduzida:

Direito tributário. Recurso especial. Declaração de importação. Erro na classificação fiscal da mercadoria importada (NCM diverso). Recolhimento dos tributos, globalmente considerados, em quantia superior ao efetivamente devido. Multa indevida. Reconhecimento. Recurso provido.

I. Caso em exame

1. Recurso especial interposto pela empresa contribuinte contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que manteve a sentença de improcedência e, por consequência, a higidez da multa imposta pela fiscalização aduaneira decorrente de erro constante na Declaração de Importação quanto à classificação da mercadoria.

2. Compreenderam as instâncias ordinárias que o fato de o valor total dos tributos, após a reclassificação fiscal, perfazer um débito inferior ao originalmente recolhido pelo autor, não exime sua responsabilidade pela conduta de prestar declaração inexata ao Fisco, por si só geradora da multa em questão.

3. A parte recorrente defende que a aplicação de multa, de ofício, pela Fiscalização apresentou-se completamente ilícita, pois não houve supressão de tributo, mas, ao contrário, pagamento a maior.

II. Questão em discussão

4. A controvérsia posta no presente recurso especial centra-se em saber se foi adequada, ou não, a imposição, pela fiscalização aduaneira, de multa à empresa importadora que, ao proceder à Declaração de Importação, classificou erroneamente a mercadoria (em NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul - diversa da que veio a ser retificada pela administração), a ensejar o recolhimento de Imposto de Importação (II), de PIS-Importação e de COFINS-Importação e de Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) em alíquotas diversas, **porém, em valores superiores aos que efetivamente devidos** (considerados os tributos globalmente).

III. Razões de decidir

5. As obrigações tributárias acessórias constituem deveres formais impostos pela legislação tributária, sem conteúdo econômico e permanentes (por não se exaurir com o seu cumprimento), destinadas a viabilizar, ao ente competente para instituir tributos, as condições materiais necessárias ao exercício do controle e fiscalização, voltado à correta arrecadação destes.

5.1 Ainda que a obrigação acessória subsista independentemente da existência de obrigação tributária principal (compreendida esta, de modo abrangente, como qualquer prestação pecuniária decorrente da legislação tributária, incluindo-se, assim, não apenas o débito tributário, mas também as multas impostas), ela se destina a viabilizar, em tese, o cumprimento desta (ainda que esta, como dito, não venha a se perfectibilizar), do que sobressai nítido seu viés instrumental. É dizer, a obrigação acessória subsiste, independentemente da obrigação principal; mas só existe em função desta.

6. Evidenciado, nesses termos, o caráter instrumental da obrigação acessória, voltada a auxiliar a administração tributária no exercício do controle e da fiscalização, a viabilizar a correta arrecadação de tributos, a análise a respeito de seu descumprimento, com as consequências legais daí advindas (notadamente, a imposição de penalidade), deve, necessariamente, considerar o atingimento ou não de suas finalidades precípuas.

7. Na hipótese, a Declaração, tal como levada a efeito pela contribuinte, não embarçou, em nenhuma extensão, o exercício da atividade fiscalizatória e, principalmente, não culminou no recolhimento a menor dos tributos incidentes na operação de importação em exame - finalidade última e fundamental da Administração fiscal e da lei de regência ao instituir as obrigações acessórias -, inexistindo qualquer prejuízo ao ente tributante.

8. Independentemente do fato de os tributos incidentes possuírem fatos geradores diversos, devendo-se considerá-los individualmente, referem-se, indiscutivelmente, à mesma operação de importação de mercadorias, objeto de uma única Declaração de Importação. Desse modo, a Administração aduaneira, ao determinar a retificação da Declaração de Importação e conferir a regularidade dos valores recolhidos pela contribuinte, não poderia desconsiderar o fato de que estes, na verdade, excederam ao valor devido (retificado), sobretudo para impor sanção pecuniária ao contribuinte. Descabida, assim, a tese defensiva expendida pela Fazenda Nacional acerca de uma suposta "pretensão de compensar tributos administrados pela Receita Federal, ao arrepio da lei".

9. Refoge, in totum, da razoabilidade e da proporcionalidade - preceitos balizadores da atuação administrativa - admitir possa o contribuinte, a despeito de recolher os tributos atinentes à mesma Declaração de Importação em valor superior ao efetivamente devido, remanescer em débito e, ainda, ser penalizado em multa.

IV. Dispositivo e tese

10. Recurso especial provido para julgar procedente a subjacente ação, determinando-se a anulação da multa, de ofício, imposta para a liberação da DI n. 15/1005797, assim como para condenar a União Federal a proceder à repetição do indébito, com os consectários legais.

Tese de julgamento: a imposição de multa pela inobservância de um dever instrumental, especificamente o relacionado à prestação de informações eventualmente imprecisas pelo contribuinte, não dispensa a verificação, em concreto, do comprometimento ou do embarço, em qualquer extensão, da atividade fiscalizatória do ente que tributa e, principalmente, da correta arrecadação.

Dispositivos relevantes citados: Lei n. 9.430/1996, art. 44, I; CTN, art. 113, § 2º; Decreto n. 6.759/2009, art.

711, I.

Jurisprudência relevante citada: STJ, REsp 728.999/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12/9/2006; STJ, AgRg no REsp 653.263/PR, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 22/5/2007. (REsp n. 1.694.816/SC, relator Ministro Marco Aurélio Bellizze, Segunda Turma, julgado em 3/6/2025, DJEN de 9/6/2025.)

No caso aqui em discussão, como já apontado, a despeito da incorreção quanto ao código do recolhimento, não foi esta a causa do equívoco da Fiscalização, tampouco houve comprometimento da arrecadação, pois, constatou-se que a recorrente recolheu corretamente o tributo devido. Logo, entendo que se trata de hipótese excepcional, na qual inexistente razão para manter a sanção aplicada.

Por estes motivos, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para julgar INSUBSISTENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206973.0033/24-2, lavrado contra **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS