

A. I. N° - 233080.0038/21-7
AUTUADO - PARQUE EÓLICO COLINA S.A.
AUTUANTE - ROBERTO COUTO DOS SANTOS
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CHAPADA DIAMANTINA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/06/2024

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0112-04/24-VD**

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. MATERIAIS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. O autuado apresenta elementos que reduzem em parte a acusação fiscal. Infração parcialmente subsistente. A arguição de decadência acatada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 29/06/2021 para exigir ICMS no valor de R\$ 49.585,12 mais multa no percentual de 60% com previsão no Art. 42 II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação:

Infração 01 - 006.005.001 - *“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 e/ou consumo do próprio estabelecimento”*.

O autuado ingressou com a Impugnação ao lançamento às fls. 09 a 25, falando inicialmente sobre a tempestividade de sua apresentação. Em seguida diz tratar-se de empresa que tem por objeto social *“desenvolvimento, execução, implementação, operação, manutenção e exploração comercial do projeto de geração de energia de origem e natureza eólica, e das instalações de interconexão e transmissão, incluindo a concessão a terceiros dos direitos de utilização de tais instalações de interconexão e transmissão”* sendo contribuinte do ICMS no Estado da Bahia (**Doc. 01**).

Pontua que a Fiscalização do Estado da Bahia lavrou o presente Auto de Infração em 08 de julho de 2021 (**Doc. 02**) por entender que *“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”*.

Diz que as aquisições de mercadorias que ensejaram a exigência ocorreram em abril, setembro e outubro de 2016 e agosto de 2017, e totalizam o valor de R\$ 92.979,81 (noventa e dois mil, novecentos e setenta e nove reais e oitenta e um centavos), no entanto, conforme se passará a demonstrar, o lançamento fiscal ora impugnado não possui condições de prosperar, tendo em vista que:

- (i) a Impugnante recolheu o ICMS-Difal efetivamente devido em todas as aquisições em apreço, tendo a Fiscalização desconsiderado os pagamentos realizados, conforme se verifica da Relação de DAEs dos anos de 2016 e 2017.
- (ii) a única aquisição em que não houve recolhimento do ICMS em favor do Estado da Bahia é a referente à nota fiscal nº 727 (12/04/2016), amparada pela isenção prevista pelo Convênio 101/97, na forma no artigo 264, XIX do RICMS/BA, e, no momento da lavratura do auto de infração impugnado, e, ainda que fosse eventualmente devido algum valor nesta operação, este já estaria extinto em virtude da decadência, nos termos do art. 150 § 4º do CTN.
- (iii) além de desconsiderar os recolhimentos efetuados pela Impugnante, os valores exigidos

pela Fiscalização foram apurados através do emprego de metodologia de cálculo equivocada, em desacordo com a LC 87/96 e com a Constituição.

- (iv) a multa exigida no auto de infração impugnado é confiscatória, devendo ser cancelada, ou, quando menos, reduzida, nos termos da jurisprudência das Cortes Superiores.

Preliminarmente afirma que foram desconsiderados os recolhimentos efetuados pela impugnante, relativo às seguintes Notas Fiscais.

- (i) NF-e 578081 - imposto recolhido por meio do DAE nº **1606657586**, arrecadado em 12/12/2016;
- (ii) NF-e 13986 - imposto recolhido por meio do DAE nº **1606952752**, arrecadado em 29/12/2016; e
- (iii) NF-es 888529, 888531, 888565, 888761, 888781, 888834, 889288, 889312, 889321, 889837, 889855, 889999 e 890648 - imposto recolhido por meio do DAE nº **1606657623**, arrecadado em 12/12/2016.

Dessa forma, diz que não há em que se falar em falta de pagamento, já que o mesmo foi efetivamente efetuado pela Impugnante, devendo a autuação ser prontamente cancelada, já que inexistente o fato apontado - ausência de recolhimento - que deu origem a autuação fiscal, implicando também no erro no enquadramento legal da suposta infração.

Frisa que, diante do equívoco da autuação fiscal, não caberia ao órgão julgador corrigir a lavratura do auto de infração, o que implicaria em alteração do critério jurídico do lançamento, o que é vedado pelo art. 146 do CTN.

Registra que, ainda que o auto não seja prontamente cancelado com relação as notas fiscais apontadas, os pagamentos realizados pela Impugnante devem ser abatidos da autuação, o que desde já se requer.

Considerando ainda que o pagamento do imposto devido nessas operações ocorreu antes do último dia útil do segundo mês subsequente ao do vencimento, e que, à época não havia sido iniciado qualquer procedimento fiscal para apuração ou exigência do tributo, a multa correspondente a esses valores também deve ser reduzida em 90%, nos termos do art. 45-B, I da Lei Estadual nº 7.014/1996, sendo devolvido o prazo para a Impugnante apresentar nova defesa ou efetuar o pagamento com as reduções previstas em lei.

Afora os recolhimentos de ICMS desconsiderados pela Fiscalização, diz que também é objeto do Auto de Infração ora impugnado operação envolvendo equipamento utilizado em sistemas de geração de energia solar e eólica da Impugnante, que não estão sujeitas à incidência do ICMS por isenção expressamente prevista no RICMS/BA (Decreto nº 13.780/12), in verbis:

Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

XIX - as operações com os equipamentos e acessórios para aproveitamento das energias solar e eólica especificados no Conv. ICMS 101/97, desde que beneficiadas com isenção ou tributadas com alíquota zero do IPI;

Pontua que o artigo transcrito acima decorre do Convênio CONFAZ nº 101/97, do qual o Estado da Bahia é signatário. Referido Convênio *autoriza os Estados a conceder isenção de ICMS nas operações envolvendo os produtos arrolados em seu anexo, visando impulsionar a crescente demanda de energia elétrica limpa.*

Diz que a Nota Fiscal nº 727, abrangida no auto de infração, refere-se à aquisição de torres anemométricas em 12/04/2016, enquadradas no NCM nº 7308.20.00 (NF-e em anexo - **Doc. 05**) e, portanto, faz jus à isenção, conforme disposto na Cláusula 1ª do Convênio CONFAZ nº 101/97 (redação vigente à época do fato gerador autuado):

Cláusula primeira

Ficam isentas do ICMS as operações com os produtos a seguir indicados e respectivas classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH:

XI - torre para suporte de gerador de energia eólica - 7308.20.00 e 9406.00.99;

Portanto, comprovado que a aquisição se enquadra na hipótese isentiva prevista no Convênio CONFAZ nº 101/97 e no RICMS/BA, resta claro que não houve ausência de recolhimento de ICMS por parte da Impugnante no que diz respeito a essa operação.

Além disso, ainda que fosse devido algum imposto nessa operação, o que se admite apenas a título de argumentação, os valores estariam extintos pela decadência.

Sendo o ICMS tributo sujeito ao lançamento por homologação, e tendo havido recolhimento do imposto no referido mês, as autoridades fiscais dispunham do prazo de cinco anos, a contar dos respectivos fatos geradores, para constituir o crédito tributário por meio do lançamento e cientificá-lo ao contribuinte, conforme dispõe o art. 150, § 4º do CTN, e nos termos da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça (STJ), firmada sob a égide do art. 543 - C do CPC/73.

O fato gerador da operação em tela ocorreu em 12/04/2016, ou seja, no momento da entrada da mercadoria oriunda de outro Estado da Federação no estabelecimento do adquirente. No caso concreto, os Autos de Infração foram lavrados pelo Fisco Estadual no dia 29/06/2021, sendo que o contribuinte foi cientificado da autuação em 24/07/2021.

Destaque-se, que, é incontroverso nos autos que, no mês de abril de 2016 houve o recolhimento de ICMS-Difal pelo Impugnante ao Estado da Bahia (referente à NF-e nº 4402610), conforme consta do próprio Relatório que acompanhou o auto de infração. Assim, tendo havido o recolhimento parcial do imposto, não há dúvidas de que se encontram extintos pela decadência todos os valores decorrentes de fatos geradores ocorridos até o dia 24/07/2016.

Abre tópico denominado **“IMPROPRIEDADES NA METODOLOGIA DE CÁLCULO DO ICMS DIFAL”**, asseverando que o Relatório que acompanhou o auto de infração impugnado aponta diferenças entre o valor de ICMS-Difal apurado pela Fiscalização e o declarado pelo Impugnante em cada competência autuada, conforme *“Quadro”* que indica na peça de defesa às fls. 18/10 dos autos.

Entretanto, o que se verifica é que os valores remanescentes que representam a diferença de recolhimento acusada no auto de infração impugnado decorrem da equivocada metodologia de cálculo empregada pela Fiscalização na apuração do ICMS-Difal.

Diz que a sistemática de cálculo adotada pela Fiscalização não pode ser aplicada nas vendas interestaduais para contribuintes do ICMS por violar a CF/88 (alterada pela EC nº 87/15) e à LC nº 87/96 que disciplinam o ICMS/DIFAL, sem mencionar, ainda, a situação absurda de haver duas bases de cálculo distintas para uma só operação.

Consigna que a instituição e disciplina do recolhimento do diferencial de alíquotas encontra amparo na Constituição Federal de 1988. O art. 155, II, da CF/88, que dá competência aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição do ICMS e o inciso VII e VIII, já com as alterações advindas da EC 87/15, tratam da sistemática de recolhimento do DIFAL nos termos que indica.

Além disso, diz que, de acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal de 1988, caberá à Lei Complementar dispor sobre a base de cálculo do ICMS, inclusive do DIFAL, em consonância com o que prevê o art. 146, III, “a” da CF/88, que destaca.

A Lei Complementar nº 87/96, por sua vez, estabelece em seu art. 13, § 1º, que a base de cálculo do ICMS seja integrada pelo montante do próprio imposto, *“constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”*.

Diz que é a Lei Complementar nº 87/96, que é a norma competente para dispor sobre a base de cálculo do tributo, prevê que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, nele incluído o montante do próprio imposto, considerando a alíquota interestadual (cálculo por dentro), em consonância com a Constituição Federal, que segundo a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional nº 87/15, determinou o cálculo por dentro também mediante a aplicação da alíquota interestadual (inciso VII do art. 155, § 2º), de modo a garantir a existência de uma base de cálculo

única para a operação.

Destaca que, como se vê, não há na LC nº 87/96 qualquer determinação ou autorização para que seja considerada como base de cálculo do DIFAL valor diverso do valor da operação. **Ou** seja, a Lei Complementar nº 87/96 não estabelece para o DIFAL um novo cálculo por dentro, além do já existente em relação à operação interestadual, bem como não autoriza bases de cálculo distintas para uma única operação interestadual.

Diz que, quando ocorre uma venda interestadual de um bem do ativo ou de uso e consumo ao contribuinte do ICMS, o vendedor indica na nota fiscal o valor da operação, o qual contempla o ICMS por dentro considerando a alíquota interestadual (7% ou 12%, a depender do Estado de destino). Haverá, portando, violação à Lei Complementar e também à Constituição Federal (art. 146, III e art. 155, § 2º, VII e VIII) de qualquer exigência que determine o cálculo do DIFAL partindo de um valor distinto do valor da operação indicado na nota fiscal (que já contém o ICMS por dentro considerando a alíquota interestadual).

Observa que, em 21/09/2015, com base na alteração constitucional trazida com a EC nº 87/2015, foi publicado o Convênio ICMS nº 93/2015, dispondo sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS. O referido Convênio entrou em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Diz verificar que o referido convênio determinou que, nas operações interestaduais com não contribuintes, o cálculo do DIFAL deve considerar a mesma base de cálculo utilizada para o recolhimento do ICMS devido na operação interestadual, apurada nos termos do art. 13, § 1º da LC 87/96. Ou seja, o valor da operação indicado na nota fiscal (base de cálculo única para o cálculo do ICMS incidente na operação interestadual e para o cálculo do DIFAL, já que se trata apenas da repartição do imposto entre os Estados).

Contudo, ao invés de tratar somente das operações interestaduais com não contribuintes do ICMS (objeto da EC 87/15 e do Conv. 93/15), Estado da Bahia editou a Lei nº 13.373/2015 passando a disciplinar a cobrança de ICMS DIFAL em qualquer situação, seja com contribuintes, seja com não contribuintes, nos seguintes termos:

Lei Estadual nº 7.014/1996 (alterada pela Lei nº 13.373 de 21/09/2015):

Art. 4o Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto 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.

XVI - da saída do estabelecimento do remetente ou do início da prestação, conforme o caso, destinada a consumidor final, não 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; (inciso acrescentado pela Lei nº 13.373 DE 21/09/2015).

Art. 17. A base de cálculo do imposto é: (...)

*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 integrara base de cálculo.** (Redação do inciso dada pela Lei nº 13.373 de 21/09/2015). - destacamos § 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 do parágrafo dada pela Lei nº 13.816 de 21/12/2017).*

Diz perceber que as alterações promovidas pela Lei nº 13.373/2015 estabeleceram uma nova e específica base de cálculo para o DIFAL sobre as operações destinadas a contribuintes, calculada “por dentro” mediante a aplicação da alíquota interna, que é distinta da base de cálculo indicada

na Nota Fiscal relativa ao imposto devido ao Estado de origem da mercadoria. Antes da edição da referida lei, o imposto devido nessas operações também era calculado “por dentro”, mesmo diante a aplicação da alíquota interestadual.

Ou seja, a lei estadual previu a existência, concomitante e *sui generis*, de duas bases de cálculos distintas sobre uma mesma operação interestadual de venda, sendo uma base de cálculo para a operação interestadual (indicada na nota fiscal) e outra para o DIFAL (que não consta da nota fiscal), conforme “Quadro” que elaborou.

Registra que a nova legislação estadual impôs a estranha e absurda situação em que, recebendo uma mercadoria em seu estabelecimento, o contribuinte baiano é obrigado a recalcular, em apartado, a base de cálculo para fim de recolhimento do DIFAL.

Entretanto, em que pese a previsão constante Lei nº 13.373/2015, esta nova sistemática de cálculo não pode ser aplicada nas vendas interestaduais para contribuintes do ICMS, por ausência de previsão na CF/88 (alterada pela EC 87/15) e na LC 87/96 no que se refere ao DIFAL, bem como por poder levar ao absurdo de se ter uma única operação com duas bases de cálculo distintas.

Frisa que aqui se discute é tão somente a sistemática de cálculo do DIFAL no caso de venda interestadual para contribuintes do ICMS, e não a sua exigência em si, que sempre esteve prevista na CF/88, antes mesmo das alterações promovidas pela EC 87/2015.

Com efeito, a Lei Complementar nº 87/96, que é a norma competente para dispor sobre a base de cálculo do tributo, não estabelece o cálculo por dentro do DIFAL, bem como não autoriza a existência de bases de cálculo distintas para uma mesma operação interestadual.

Informa que o Supremo Tribunal Federal já apreciou questão equivalente a ora em questão, ao julgar a ADI nº 5.866, e decidiu por suspender a eficácia do Con. ICMS 52/2017 (que impôs para as operações com substituição tributária exatamente a mesma metodologia de cálculo do ICMS DIFAL por dentro, com base na aplicação da alíquota interna) em razão da impossibilidade de instituição de uma nova metodologia de cálculo para ICMS-ST sem a edição de Lei Complementar.

A matéria foi novamente objeto de deliberação pela Suprema Corte no recente julgamento do RE nº 1287019, em 24/02/2021, com repercussão geral (Tema 1093), e da ADI nº 5469, quando foi reconhecida a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL para consumidor final não contribuintes do imposto, introduzida pela Emenda Constitucional (EC) 87/2015, sem a edição de lei complementar.

A norma em questão, portanto, por ter sido implementada sem previsão expressa em lei complementar (como no caso julgado pelo STF) e por implicar a majoração de tributo, incorre em violação ao princípio da legalidade estrita e, ainda, à Constituição Federal (arts. 155, § 2º, VII e 146, III, “a”, ambos da CF/88).

Acrescenta que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia reconhece a impropriedade da metodologia da base de cálculo do ICMS-Difal trazida com as alterações promovidas pela Lei nº 13.373/2015.

Acrescenta que por meio da nova sistemática, o Estado da Bahia ***desrespeita a necessária proporção na repartição do imposto entre o Estado de origem e o destinatário***, “transferindo” para os seus cofres montante que caberia ao Estado de origem se a repartição proporcional fosse observada (como ocorre no caso da base de cálculo para não contribuintes).

De acordo com a nova legislação, a integralidade do valor a maior exigido deverá ser recolhido ao Estado da Bahia, sem que haja observância à qualquer proporção na repartição do imposto cobrado a maior. Nitidamente, o Estado da Bahia aproveitou a instituição do diferencial de alíquotas sobre as operações destinadas a não contribuintes (em razão da EC nº 87/2015) para modificar, majorar e receber parcela de tributo que não lhe pertence referente aos contribuintes do imposto.

Assim, também em razão da falta de previsão constitucional e legal para a exigência do cálculo por dentro do DIFAL mediante a aplicação da alíquota interna e a existência concomitante de duas bases de cálculo para uma única operação, em violação aos arts. 155, § 2º, incisos VII e VIII, 146, III, “a” da CF/88, bem como ao art. 13 da LC nº 87/96, a Impugnante requer o cancelamento do auto de infração impugnado, uma vez que as diferenças de recolhimento de ICMS nele consubstanciadas decorrem de metodologia equivocada utilizada pela Fiscalização para sua apuração.

Fala sobre a confiscatoriedade da multa imposta de 60%, por se revelar notoriamente abusiva, especialmente considerando as inconsistências de apuração da exigência apontadas nos tópicos anteriores, contrariando, assim, as disposições contidas nos artigos. 5º, LIV, e 150, IV, ambos da CF/88.

Após citar decisões do STF, diz requer o cancelamento ou a redução da multa aplicada, em virtude de seu nítido caráter confiscatório e pela ausência de proporcionalidade entre o seu valor e a gravidade da infração cometida, sob pena de ofensa ao art. 150, IV, da CF/88 (princípio do não-confisco) e ao art. 5º, LIV da CF/88 (princípio da proporcionalidade), sendo possível a este órgão Julgador, principalmente em função do art. 108, IV, § 2º, do CTN, reduzir penalidade expressamente prevista em lei.

Ante o exposto, conclui que:

- (i) houve o recolhimento dos valores exigidos em diversas das competências autuadas;
- (ii) uma das operações abrangidas na autuação está amparada por isenção do ICMS, e, ainda que assim não se entenda, encontra-se decaída, nos termos do art. 150 § 4º do CTN;
- (iii) que as diferenças remanescentes no auto de infração decorrem do emprego de metodologia equivocada pela Fiscalização, em desacordo com as normas de regência do imposto estadual; e que
- (iv) a multa imposta à Impugnante no percentual de 60% possui caráter confiscatório.

Assim, requer que o presente Auto de Infração seja julgado integralmente improcedente, com o consequente cancelamento da exigência fiscal.

O Autuante em sua informação fiscal às fls. 56/57, diz que o contribuinte argumenta que “*a única aquisição em que não houve recolhimento do ICMS em favor do Estado da Bahia é a referente à nota fiscal nº 727 (12/04/2016) pela isenção prevista no Convênio 101/97, na forma no artigo 264, XIX do RICMS/BA, e, no momento da lavratura do auto de infração impugnado, e, ainda que fosse eventualmente devido algum valor nesta operação, este já estaria extinto em virtude da decadência, nos termos do art. 150 § 4º do CTN*”.

Também questiona que “*além de desconsiderar os recolhimentos efetuados pela impugnante, os valores exigidos pela Fiscalização foram apurados através do emprego de metodologia de cálculo equivocada, em desacordo com LC 87/96 e com a Constituição*”.

Passa a se manifestar afirmando que todo o processo foi revestido das formalidades legais previstas no RPAF/99, e demonstradas nos relatórios anexos a esse processo, cujas cópias em meio magnético foram entregues ao contribuinte.

Em seguida diz que após análise da peça impugnatória, dos demonstrativos, dos arquivos magnéticos da Escrituração Fiscal Digital - EFD e dos documentos fiscais, concluiu-se que:

- a) Contrário a alegação do contribuinte, a Nota Fiscal 727 não consta no demonstrativo final que embasou a autuação.
- b) Todos os valores recolhidos pelo contribuinte a título de ICMS diferencial de alíquotas, foram devidamente reconhecidos conforme demonstrado nos relatórios anexos a esse processo, denominados, “Débito de Diferencial de Alíquota - Ativo/Material de consumo - Resumo do débito”, consolidados por mês e discriminados na coluna “VILancEmp”.

- c) A metodologia utilizada está embasada no Art. 4º, inciso, XV e Art. 17, inciso XI da Lei 7.014/96 e Art. 305, § 4º, inciso III, alínea a do RICMS/BA.

Pugna, então, pela manutenção integral do crédito reclamado.

Na Sessão suplementar de julgamento realizada em 31/03/2022, o então Relator João Vicente da Costa Neto, em consulta aos demonstrativos/planilhas do CD/Mídia de fl. 04 dos autos, não conseguiu identificar, se, de fato, todos os valores recolhidos pelo contribuinte a título de ICMS DIFAL, indicado na peça de defesa, que afirma constar do demonstrativo de débito, não houvera sido considerado no levantamento fiscal.

Assim, esta 4ª JJF decidiu converter o presente processo em diligência ao Autuante, nos seguintes termos:

- **Item 1:** *verificar se, de fato, as notas fiscais indicadas pelo Autuado, em sede de defesa, estão com ICMS DIFAL pagos, e se foram consideradas no levantamento fiscal, apresentando suas contrarrazões à arguição de defesa, conforme orienta o § 6º do art. 127 do RPAF/BA, ou seja, de forma clara, precisa e contundente inclusive, caso necessário, intimando o sujeito passivo a apresentar os DAE's indicativo do recolhimento dos citados ICMS DIFAL aos cofres do Estado.*
- **Item 2:** *dar conhecimento, ao Contribuinte Autuado, dos novos demonstrativos/planilhas que dão sustentação ao Auto de Infração, em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, na forma § 3º, do art. 8º, do mesmo diploma legal, além da nova Informação Fiscal produzida nos termos do “item 1” acima destacado.*
- **Item 3:** *havendo manifestação do Contribuinte Autuado na forma do “item 2”, ensejando ou não a elaboração de novo demonstrativo de débito para a imputação do Auto de Infração, em tela, o i. agente Autuante deve desenvolver nova Informação Fiscal, conforme os termos do § 6º do art. 127 do RPAF/BA, acostando aos autos todos os novos demonstrativos, **porventura desenvolvidos**, que deverão ser apresentados em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, na forma § 3º, do art. 8º, do mesmo diploma legal, encaminhando ao órgão competente da INFAZ o presente PAF para os encaminhamentos devidos.*

O autuante à fls. 63 a 66 diz que após reanálise de todos os elementos que ensejaram a infração constatou que:

- a) Os demonstrativos anexados ao PAF à fl. 4, não foram os que embasara a autuação;
- b) Existem diferenças entre os totais dos meses 09/2016 e 10/2016, constantes nos demonstrativos originais denominados “Débito de Diferencial de Alíquotas- Ativo Imobilizado/Material de uso e consumo- Listas de notas/itens” e os valores totalizados nos respectivos meses, no demonstrativo “Débito de Diferencial de Alíquota - Ativo Imobilizado/Material de uso e consumo-Resumo do Débito”. No primeiro constam os valores para os meses 09/2016 e 10/2016 de R\$ 8.834,86 e R\$ 44.905,48 e no segundo R\$ 8.730,63 e R\$ 53.42.
- c) Contrariamente ao informado na primeira Informação Fiscal, a nota fiscal 727 consta no mês 04/2016 no demonstrativo original;
- d) O contribuinte efetuou recolhimento sob o código 0759-ICMS REGIME NORMAL COMÉRCIO, nas seguintes competências e valores: 04/2016 - R\$ 22,00; 09/2016 - R\$ 7.244,58; 10/2016-R\$ 44.612,13; 08/2017 R\$ 1.568,83, conforme relação de DAES;
- e) O contribuinte efetuou os seguintes lançamentos na Escrituração Fiscal Digital- EFD, no registro E111, outros débitos, no resumo de apuração: 04/206; 09/2016 e 10/2016, nos valores de R\$ 22,00; R\$ 5.913,22 e R\$ 10.796,16, porém, em valores inferiores ao efetivamente devidos, conforme imagem extraída do SIAF.

Diz que para solução do item “a” foram anexados os demonstrativos originais em mídia e em papel.

Com relação ao item “b” foi contatado o suporte do aplicativo SIAP, que informou tratar-se de

divergências decorrentes de um problema do software;

Quanto ao item “c”, após análise do documento fiscal questionado verificou que a referida nota fiscal está amparada com isenção prevista no convenio 101/97, e foi excluída da exigência;

Com relação aos itens “d” e “e” diz que os valores corretos a serem lançados no resumo de apuração de ICMS nos meses de abril, setembro de outubro de 2016 deveriam ser de: R\$ 26,83; R\$ 8.834,85; R\$ 44.905,47, e após a exclusão na NFD 727 e das correções sugeridas pelo suporte do SIAF o valor da infração é de R\$ 38.545,66.

Em seguida diz que como pode ser observado nos demonstrativos ora anexados denominados “2016 - Conta Corrente de ICMS” e “2017 - Conta Corrente de ICMS” o contribuinte efetuou recolhimentos referentes ao REGIME NORMAL COMERCIO em montante superior ao apurado na conta corrente fiscal das EFDs nos meses de 09/2016, 10/2016 e 08/2017 nos valores de R\$ 1.331,2+6, R\$ 33.815,94 e R\$ 1.568,83.

Esses recolhimentos a maior foram provavelmente em decorrência dos recolhimentos citados na peça impugnatória do contribuinte, sem ter o contribuinte ter atendido plenamente o disposto no art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/BA, porquanto, apesar de ter efetuado o recolhimento através do código 0759-ICMS REGIME NORMAL COMERCIO, não registrou a totalidade dos valores devidos referente ao diferencial de alíquotas, cujos valores registrados a menor estão apontados nos novos demonstrativos de suporte à infração.

Externa o entendimento de que como não houve prejuízo ao Erário Público, e por justiça, solicita a emissão da ordem de serviço nº 503538/23, com o objetivo de autorizar o contribuinte a retificar as EFDs dos períodos citados, efetuando os registros E111, com os valores corretos e devidos, de forma a compensar os valores efetivamente devidos com os efetivamente recolhidos.

Dessa forma, com os registros na EFD, em consonância com o art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a”, do RICMS/BA, o valor dessa infração fica alterado para R\$ 1.884,44, conforme demonstrativo de débito que elaborou à fl. 66.

O sujeito passivo foi cientificado via DTE, com data de leitura em 16/01/2024, onde foi concedido o prazo de 10 (dez) dias para se manifestar, porém, não consta qualquer pronunciamento.

À fl. 100, consta um despacho do então Relator João Vicente da Costa Neto devolvendo o PAF para a Secretaria deste CONSEF, em razão de se encontrar atuando como Conselheiro Relator na 2ª Instância deste Conselho.

À fl. 100v, vê-se um despacho de encaminhamento para esta Relatora, para prosseguimento de instrução e posterior julgamento.

VOTO

O presente Auto de infração diz respeito ao cometimento da seguinte infração: *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*, nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019.

O sujeito passivo requereu a declaração de decadência dos fatos geradores ocorridos até o dia 24/07/2016 com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

A este respeito, o CTN define dois critérios distintos para efeito de contagem do prazo decadencial: o primeiro com base no art. 150, § 4º, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, porém efetua o pagamento em montante inferior aquele que foi declarado e o segundo, com fundamento no art. 173, inciso I, com a contagem se iniciando a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nas situações em que a) o contribuinte declara a ocorrência

do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, omitindo a realização da operação ou prestação tributável e c) o contribuinte 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 presente, vejo que as questões debatidas nestes autos se amoldam, à regra prevista pelo Art. 150, § 4º do CTN, vez que o autuado declarou o imposto, o qual foi apurado mediante interpretação da norma tributária pelo próprio e o pagamento foi efetuado de acordo com o valor lançado.

Portanto, não houve débito declarado e não pago e não há qualquer indício nos autos, de que o Recorrente tenha agido com dolo, fraude ou simulação, quanto ao débito declarado e pago, integral ou parcialmente.

Dessa forma, acolho a prejudicial de mérito suscitada pelo autuado em relação aos fatos geradores anteriores a 24/07/2016, vez que o mesmo tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 24/07/2021, que é o marco inicial para a contagem do prazo decadencial, devendo, desta maneira, ser excluído do lançamento o valor referente ao mês de abril de 2016, no valor de R\$ 2.651,39.

Passo então à análise do mérito relativo as parcelas não alcançadas pela decadência, no valor de R\$ 46.933,73, referentes aos fatos geradores ocorridos em setembro; outubro de 2016 e agosto de 2017.

O autuado na apresentação da defesa arguiu, em síntese, que a Fiscalização teria cometido os seguintes equívocos na elaboração das planilhas que deram sustentação ao presente lançamento:

- (i) Desconsideração de pagamentos realizados pela empresa, conforme Relação de DAES dos anos de 2016 e 2017, que anexou ao PAF;
- (ii) Emprego de metodologia de cálculo equivocada, em desacordo com a LC 87/96 e com a Constituição Federal.

O autuante ao prestar a Informação fiscal não concordou com os argumentos defensivos, asseverando em relação ao item 01 acima (desconsideração de recolhidos efetuados pelo contribuinte a título de ICMS diferencial de alíquotas). Entretanto, o então Relator do PAF, após consulta nos demonstrativos/planilhas do CD/Mídia de fl. 04 dos autos, não conseguiu identificar, se, de fato, os valores recolhidos pelo contribuinte foram ou não considerados pela fiscalização, razão pela qual o processo foi convertido em diligência, para que o autuante prestasse os devidos esclarecimentos, oportunidade em que o mesmo afirmou que após reanálise de todos os elementos que ensejaram a infração constatou que:

- a) *Os demonstrativos anexados ao PAF à fl. 4, não foram os que embasara a autuação;*
- b) *Existiam diferenças entre os totais dos meses 09/2016 e 10/2016, constantes nos demonstrativos originais denominados "Débito de Diferencial de Alíquotas- Ativo Imobilizado/Material de uso e consumo- Listas de notas/itens" e os valores totalizados nos respectivos meses, no demonstrativo "Débito de Diferencial de Alíquota - Ativo Imobilizado/Material de uso e consumo-Resumo do Débito". No primeiro constam os valores para os meses 09/2016 e 10/2016 de R\$ 8.834,86 e R\$ 44.905,48 e no segundo R\$ 8.730,63 e R\$ 53.402.*
- c) *Contrariamente ao informado na primeira Informação Fiscal, a nota fiscal 727 consta no mês 04/2016 no demonstrativo original;*
- d) *O contribuinte efetuou recolhimento sob o código 0759-ICMS REGIME NORMAL COMERCIO, nas seguintes competências e valores: 04/2016 - R\$ 22,00; 09/2016 - R\$ 7.244,58; 10/2016-R\$ 44.612,13; 08/2017 R\$ 1.568,83, conforme relação de DAES;*
- e) *O contribuinte efetuou os seguintes lançamentos na Escrituração Fiscal Digital - EFD, no registro E111, outros débitos, no resumo de apuração: 04/206; 09/2016 e 10/2016, nos valores de R\$ 22,00; R\$ 5.913,22 e R\$ 10.796,16, porém, em valores inferiores ao efetivamente devidos, conforme imagem extraída do SIAF.*

Informou que os valores corretos a serem lançados no resumo de apuração de ICMS nos meses de abril, setembro de outubro de 2016 deveriam ser de: R\$ 26,83; R\$ 8.834,85; R\$ 44.905,47, e após a exclusão na NFD 727 e das correções sugeridas pelo suporte do SIAF o valor da infração é de R\$ 38.545,66.

Em seguida disse que elaborou novos demonstrativos denominados "2016 - Conta Corrente de ICMS" e "2017 - Conta Corrente de ICMS" e verificou que o contribuinte efetuou recolhimentos referentes ao REGIME NORMAL COMERCIO em montante superior ao apurado na conta corrente fiscal das EFDs nos meses de 09/2016, 10/2016 e 08/2017 nos valores de R\$ 1.331,26, R\$ 33.815,94 e R\$ 1.568,83, respectivamente.

Externou o entendimento de que esses recolhimentos a maior foram provavelmente em decorrência dos valores citados na peça impugnatória do contribuinte, sem ter o contribuinte ter atendido plenamente o disposto no art. 305, § 4º, inc. III, alínea "a" do RICMS/BA, porquanto, apesar de ter efetuado o recolhimento através do código 0759-ICMS REGIME NORMAL COMERCIO, não registrou a totalidade dos valores devidos referente ao diferencial de alíquotas, cujos valores registrados a menor estão apontados nos novos demonstrativos de suporte à infração.

Concluiu que, em razão de não ter havido prejuízo ao Erário Público, e por justiça, solicitou a emissão da ordem de serviço nº 503538/23, com o objetivo de autorizar o contribuinte a retificar as EFDs dos períodos citados, efetuando os registros E111, com os valores corretos e devidos, de forma a compensar os valores efetivamente devidos com os efetivamente recolhidos.

Dessa forma, com os registros na EFD, em consonância com o art. 305, § 4º, inc. III, alínea "a", do RICMS/BA, o valor dessa infração ficou alterado para R\$ 1.888,44, conforme demonstrativo de débito que elaborou à fl. 66.

Concordo com as conclusões do autuante, entretanto, observo que no referido demonstrativo consta a exigência de R\$ 4,83, referente ao mês de abril de 2016, que foi alcançado pela decadência. Dessa forma, altero o valor a ser exigido para R\$ 1.883,61.

No que concerne à alegada inconstitucionalidade de dispositivo da Lei 7.014/96 (alterado pela Lei 13.373 de 21/09/2015) ressalto de que este CONSEF não pode se pronunciar em obediência ao disposto no art. 167, I, do RPAF/BA.

Quanto a metodologia aplicada pela fiscalização para a apuração da base de cálculo, vejo que o art. 4º inciso XV da Lei nº 7.014/96, assim define a ocorrência do fato gerador das operações abarcadas pela autuação referente ao pagamento da diferença de alíquotas:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto 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.

De acordo com a regra posta, a DIFAL devida passou a ser calculada sobre o valor total do documento fiscal, com expurgo do ICMS da alíquota do estado de origem, e com tributação final no Estado da Bahia, (imposto calculado por dentro), com aplicação da alíquota interna da UF de destino.

Dessa forma, o autuante levou em consideração a redação dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17:

"§ 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."

Portanto, os cálculos levaram em conta para todo o período autuado a redação vigente do referido

dispositivo legal, onde o imposto a pagar será o valor decorrente 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.

No que diz respeito a alegação de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a mesma se encontra prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, portanto legal. Quanto ao alegado caráter confiscatório, não pode ser apreciada por este órgão julgador administrativo, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Por outro lado, é vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/BA, baseado, apenas, no argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais.

Dessa forma, acolho os cálculos efetuados pelo autuante, que também se encontra em consonância com a orientação da DITRI, inserida no site desta SEFAZ, “Perguntas e Respostas” – “Diferença de alíquotas”, quesito 10.

Em consequência voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ R\$ 1.883,61.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **233080.0038/21-7**, lavrado contra **PARQUE EÓLICO COLINA S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.883,61**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, incisos II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - RELATORA

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR