

A. I. N° - 232185.0012/20-4
AUTUADO - CENTRAIS EÓLICAS GUIRAPA LTDA.
AUTUANTE - MARCOS GOMES LOPES
ORIGEM - DAT SUL / INFAS SERTÃO PRODUTIVO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 15/05/2025

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0075-03/25-VD**

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO FIXO E/OU CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo e ativo permanente do estabelecimento. Refeitos os cálculos, mediante revisão efetuada pelo Autuante, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2020, refere-se à exigência de R\$ 1.361.336,69 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 006.005.001: Falta de recolhimento do 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 meses de junho a dezembro de 2015; março e abril de 2016; fevereiro a dezembro de 2018; janeiro a novembro de 2019.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 29 a 73 do PAF. Informa que analisando as notas fiscais que supostamente fundamentam a infração, percebeu que dos 31 períodos (competências), consubstanciados em 259 notas fiscais, com suposta ausência do recolhimento do DIFAL, a maioria teve seus débitos recolhidos por meio de DAEs, recolhimentos esses que somaram o montante de R\$ 1.093.670,16.

Quanto ao restante dos valores apurados, conforme será comprovado, o ICMS não é devido, em razão de (i) serem notas fiscais referentes à locação de equipamentos, (ii) cobrança sobre notas fiscais de circulação somente, em que o recolhimento do tributo devido já havia sido realizado quando da emissão da 1^a nota, bem como (iii) notas atribuídas ao Impugnante, em que na primeira tentativa de emissão da Nota Fiscal foi acusado erro com a justificativa de “CNPJ incorreto”, mas que, posteriormente, o campo foi corrigido, a Nota Fiscal autorizada e o DIFAL devidamente recolhido, (iv) as notas de CUST e (v) Nota Fiscal emitida para justificar operação devolução de equipamento remetido para empréstimo, o qual retornou dentro do prazo legal (NF-e nº 1038).

Afirma que apesar de grande parte do lançamento ser indevido, reconhece que, por um lapso, efetivamente não houve o recolhimento do ICMS sobre 25 notas, para as quais reconhece o saldo devido de R\$ 136.860,49.

Diz que conforme restará demonstrado, os lançamentos efetuados pela Superintendência de Administração Tributária – SAT em sua grande maioria não possuem fundamentos capazes de

configurar obrigações tributárias ao contribuinte, devendo ser julgados improcedentes pelos fatos e fundamentos de direito a seguir expostos.

Comenta sobre a tempestividade da Defesa, reafirma que a grande maioria dos lançamentos informados no presente Auto de Infração já foram quitados. Informa que algumas notas foram objeto de recolhimento de ICMS juntamente com outras notas que não constam na listagem, bem como algumas guias de ICMS foram emitidas e recolhidas com atraso.

Indica a nota, seus valores e o que ocorreu para que não fosse apontado seu pagamento no suposto auto de lançamento por ausência de recolhimento. Afirma que todas notas fiscais que indicou tiveram seus impostos recolhidos. A título exemplificativo, junta aos autos os comprovantes de pagamentos do ICMS das notas fiscais.

Informa que junta 03 exemplos de notas fiscais tidas como “ICMS em aberto”, mas que houve a apuração e o recolhimento do tributo, com o respectivo comprovante de pagamento: (doc.3). Pelos comprovantes de pagamento juntados, nota-se a duplicidade da cobrança pretendida pela fiscalização.

Destaca 07 (sete) Notas Fiscais que compuseram o Auto de Infração em questão, mas se tratam de notas de circulação somente, em que o ICMS foi recolhido na Nota Fiscal de origem. Isto é, as Notas Fiscais originárias, que apontou tiveram o recolhimento da diferença da alíquota interestadual, quando da emissão da Nota Fiscal de origem.

Diz que é incorreta a cobrança tendo em vista que já houve o recolhimento do DIFAL do ICMS, pelas Notas Fiscais originárias, mencionadas. Portanto, o que deve estar evidenciado nos autos é que no momento da entrada/remessa, efetuou o recolhimento devido à título da diferença de alíquota. Ou seja, a nota de operação de venda (já tributada) é diversa da nota de mera circulação (que o fisco quer tributar).

Alega que sobre a mera remessa não deve incidir novamente o tributo, uma vez que não há nova transferência de titularidade. Em se tratando das Notas Fiscais, cumpre ao Impugnante destacar que a diferença de alíquota interestadual entre os Estados restou recolhido através de ICMS por substituição tributária.

Diz que se percebe que o CFOP das operações 6400, trata de “saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária”.

Frisa que o recolhimento de ICMS por substituição tributária, é um meio do qual permite que a responsabilidade do recolhimento do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços, passe a ser de responsabilidade de outro contribuinte.

Figurando como substituto na relação comercial entabulada, o Emitente ou “substituto”, teve o papel de efetuar o recolhimento e pagamento do DIFAL, sendo também o responsável por reter o imposto de eventuais operações futuras, ou seja, sendo sempre o primeiro da cadeia de circulação do produto.

Diante disso, nas Notas Fiscais destacadas neste item, diz que se vislumbra o recolhimento do ICMS pelo substituto tributário, em conformidade com a responsabilidade do contribuinte em relação a essa operação.

Dessa forma, afirma que devem ser desconsideradas a cobrança em relação a tais notas, sob pena de cobrança em duplicidade sob a mesma operação.

Ressalta que apesar de serem reconhecidos alguns lançamentos no (tópico III.A da Defesa), já houve recolhimento de grande parte dos débitos (tópico III.B), os demais lançamentos do auto de infração são indevidos.

Diz que apesar de tratarem-se de remessa de ativo imobilizado para locação, em que não há a incidência de ICMS, a fiscalização tratou-as como tributáveis e cobrou ICMS à alíquota de 18%.

Entende que não se pode considerar tais operações como de circulação de mercadoria sujeita ao ICMS. Isso porque, o conceito de locação está definido no artigo 565 do Código Civil, que transcreveu.

Afirma que é inconstitucional a incidência de ICMS sobre serviços de locação de equipamentos, independentemente do prazo de duração do contrato, por não haver transferência da titularidade dos bens.

No entanto, ao considerar uma operação em que não há transferência de propriedade de equipamentos, como se assim o fosse, de maneira errônea, a fiscalização entendeu como devido ICMS sob o enquadramento do art. 4º, XV da Lei 7.014/96, e art. 305 § .4º inc. III, alínea “a” do RICMS/BA, aplicando a multa prevista no art. 42, II, alínea “f”, da Lei 7.014/96.

Afirma que em relação às notas fiscais que mencionou, não há hipótese de incidência do ICMS. No caso das referidas notas não há operação de comercialização de mercadorias para a incidência do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias), que somente ocorre quando da transferência de titularidade dessas.

Pelas notas anexadas, alega que restou demonstrado que o Emitente tem como Nome/Razão Social “DHARMACOM TELECOMUNICAÇÕES LTDA”, isto é, possui como descrição de atividade econômica, o aluguel de máquinas e equipamentos comerciais e industriais.

Ou seja, tal como evidenciado nas Notas colacionadas, informa que apenas efetuou a locação dos produtos disponibilizados pelo emitente (doc.05). Ainda, tais remessas estão de acordo com o contrato de locação firmado entre as partes (doc. 06).

Ressalta que no presente Auto de Infração, houve modificação da norma padrão de incidência do tributo pré-estabelecida na Constituição Federal e impôs a observância de prazo que não existe na norma de regência e é desproporcional à natureza do contrato de locação ou empréstimo de bem móvel.

Essa hipótese de limitação de tempo de locação, não deve ser aceita, sob qualquer pretexto, pois nem mesmo encontra-se na Lei Kandir, LC nº 87/96, tendo em vista que a locação mesmo que superior a 180 dias nunca será considerada transferência de propriedade.

Nesse passo, cita Decisões do Superior Tribunal de Justiça nos recursos repetitivos representativos de controvérsia, REsp 1125133/SP e REsp n. 1131718/SP, ambos de relatoria do Min. Luiz Fux, foi concluído que *“o fato gerador do ICMS requer a efetiva circulação jurídica da mercadoria, que pressupõe a ocorrência do ato de mercancia, com objetivo de lucro e a transferência da titularidade”*.

Diz que o entendimento do Tribunais pátrios é pacífico nesse sentido, tanto por entendimento de não incidência de ICMS em remessa, bem como pela confirmação do entendimento já firmado nos Tribunais Superiores.

Comenta que no julgado, datado de 15/04/2019, o TJ/MT entendeu favoravelmente ao uma empresa hidrelétrica que havia perdido o processo administrativo sob o fundamento de que o prazo de devolução de 120 (cento e vinte dias) havia se esgotado. Ou seja, o TJ/MT entendeu que não há como incidir tributo sob circulação de mercadorias quando essas não são transferidas de titularidade, mesmo que extrapolado o prazo legal de retorno.

Registra que no segundo julgado, novamente, a Primeira Câmara de Direito Público e Coletivo do Tribunal de Justiça do Mato Grosso, destacou que o fato gerador do ICMS requer a efetiva circulação jurídica da mercadoria, que pressupõe a ocorrência do ato de mercancia, com objetivo de lucro e a transferência da titularidade. Nesse caso, não é a hipótese ocorrida no presente processo, pois jamais houve ato de mercancia, muito menos, objetivo de lucro ou transferência de titularidade.

Menciona que também decide o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, quando destaca que para a ocorrência do fato gerador do ICMS, é imprescindível a circulação da mercadoria e a transferência da propriedade.

Conclui restar claro que a mera circulação de bens sem a transferência da propriedade ou exaurimento da coisa na cadeia de consumo, tal como ocorre nos contratos de locação ou empréstimo, não constitui fato gerador de ICMS. A propósito, confira-se a jurisprudência do STJ.

Diz que a locação de bens não reúne as características necessárias à circulação de mercadorias, nem mesmo à prestação de serviços, visto que é nitidamente uma "obrigação de dar", e não uma "obrigação de fazer".

Informa que esse entendimento já foi confirmado pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal ("STF") no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP.

Afirma que é ilegal e inconstitucional eventual tese argumentativa de limitação temporal, devendo ser afastada qualquer penalidade em virtude da fixação de qualquer prazo para retorno.

Nesse aspecto, repete, que o fato gerador do ICMS requer a efetiva circulação jurídica da mercadoria, que pressupõe a ocorrência do ato de mercancia, com objetivo de lucro e a transferência da titularidade.

Acrescenta: Mesmo que assim não fosse, no remoto caso de serem consideradas saídas de bem, por exemplo, sem o retorno, na saída de bem de ativo incorporado há mais de um ano, não há incidência do ICMS. Tal disposição encontra-se expressa nos termos do inciso VIII do art. 3º da Lei nº 7.014/96.

Mesmo que desconsiderada a operação de remessa para locação em virtude de supostamente ter sido descumprido prazo para retorno (mesmo que não haja prazo fixado na legislação), se considerada uma saída de bem do ativo imobilizado, incorporado há mais de um ano, afirma que não há hipótese de incidência do ICMS.

NOTA FISCAL DE MERCADORIA RECEBIDA POR EMPRÉSTIMO. Indica a nota fiscal que evidencia a ocorrência de empréstimo entre o contribuinte e terceiro e a inocorrência de transferência de titularidade.

Informa que são mercadorias recebidas por empréstimo, não há hipótese de incidência do ICMS, como tratado no tópico anterior, haja vista que ausente a ocorrência do ato de mercancia e a transferência da titularidade.

Diz que erra o órgão fiscalizador quando da lavratura do Auto de Infração não ter verificado que a Nota Fiscal nº 1038 apenas trata de devolução de mercadoria recebida por empréstimo.

Menciona 08 Notas Fiscais, alegando que erroneamente houve lançamento do DIFAL pela inobservância e desrespeito ao Convenio ICMS 52/91 firmado pelo Estado da Bahia.

Diz que há concessão na redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, conforme previsto no CONVÊNIO ICMS 52/91 (doc. 04), do qual é signatário o Estado da Bahia.

No Anexo I do mencionado Convênio enquadram-se as mercadorias que foram comercializadas por meio das referidas notas fiscais, todavia, sem a atribuição à base de cálculo do benefício concedido.

Alega que tal redução na base de cálculo não foi observada pela fiscalização ao lavrar o presente auto de infração.

Afirma que diante do benefício concedido a máquinas, aparelhos e equipamentos industriais (transformadores elétricos, conversores elétricos estáticos (retificadores, por exemplo), bobinas de reatância e de auto-indução), falha o órgão fiscalizador na lavratura do presente Auto de

Infração quando fixa alíquota de DIFAL sobre a base de cálculo (cheia) para as NFs (5949, 5988, 5942, 11235, 39648, 473752 e 473752).

Lembra que nos termos do art. 100, IV, do Código Tributário Nacional, os convênios que entre si celebrem os Estados são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais, bem como dos decretos.

Menciona que os convênios editados nos limites da Constituição e da lei complementar devem ser observados pelas legislações tributárias dos Estados, uma vez que por eles próprios aprovados. Ou seja, é constitucional a redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, tal como a previsão legal existente.

Alega que é improcedente a cobrança de ICMS DIFAL em relação as notas citadas, tendo em vista que os NCMs das mercadorias referidas nas notas fiscais relacionadas encontram-se previstos como beneficiados por redução da base de cálculo do DIFAL.

Como consequência, além de incorreta a base de cálculo, incorreta também a fundamentação legal que dá suporte ao lançamento, com evidente ofensa novamente ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

Diz que a nota fiscal teve sua emissão efetuada, mas o sistema apontou como “CNPJ incorreto. Entretanto, após a primeira tentativa de emissão da NF, o campo foi corrigido, a NF-e autorizada e o DIFAL devidamente recolhido.

Conclui ser necessário que seja afastada eventual cobrança acerca do diferencial de alíquota da mencionada nota fiscal nº 39648.

Assim, tendo ocorrido a correção, com o recolhimento do tributo, diz que não há como ser mantida a cobrança, sob pena de configurar-se cobrança em duplicidade de ICMS sobre a nota nº 39648.

Também alega nulidade do auto de infração, violação ao artigo 142 do CTN, e tributação sobre encargos de uso do sistema de transmissão notas e alíquota do ICMS DIFAL incorreta.

Primeiramente, ressalta que os lançamentos referentes às notas fiscais que indicou, a fiscalização as tratou também como ausência de recolhimento de ICMS em mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Além disso, efetuou o lançamento à título de DIFAL, fazendo incidir sobre a base de cálculo alíquota de 18%.

Alega que tais lançamentos desconsideraram a correta aplicação da alíquota do ICMS DIFAL e também desconsideram que se trata de *Contratos de Uso do Sistema de Distribuição (CUST)*. Diz que o erro na construção do lançamento acarreta vício insanável do lançamento, razão pela qual devem ser canceladas as exigências no presente caso.

No caso, o Estado falha no lançamento quando desconsidera que as mencionadas NFs (199, 291, 1192 e 2125), se referem aos Contratos de Uso do Sistema de Distribuição (CUST) e realiza a tributação por meio do presente lançamento:

Explica. A energia elétrica foi considerada mercadoria para fins de incidência do ICMS pela Constituição Federal, conforme interpretação do artigo 155, parágrafo 2º, inciso x, alínea “b” e parágrafo 3.

Alega que, para exigência do ICMS, deve haver o caráter negocial, a transferência da propriedade e a existência de uma mercadoria.

Como um dos aspectos da hipótese de incidência do ICMS sobre a energia elétrica é o efetivo consumo pelo destinatário, os negócios alheios e os custos relativo ao fornecimento da energia elétrica não podem compor a base de cálculo do tributo. A transmissão e distribuição da energia são etapas na cadeia de fornecimento de energia.

Alega que não é possível equiparar os encargos de distribuição e transmissão pagos pelos consumidores livres a uma mercadoria, na medida em que não se confundem com a venda da energia, sendo apenas etapas necessárias ao fornecimento de energia elétrica.

Também alega que a comercialização da energia ocorre entre produtor e consumidor, enquanto a transmissão e a distribuição são apenas atividades-meio, que têm como objetivo viabilizar o fornecimento da energia elétrica pelas geradoras aos consumidores finais (atividade-fim). Portanto, transmissão e distribuição de energia não se tratam de “circulação de mercadoria”.

Diz que o Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de analisar o tema e determinou ser ilegal a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS.

Afirma que houve erro tanto na construção do lançamento, como pela tributação de encargos de uso do sistema de transmissão, acarretando sua nulidade por vício insanável.

Dessa forma, em matéria tributária, afirma que a nulidade no lançamento assume relevância pelo fato de a sua decretação implicar no cancelamento do instrumento que corporifica a cobrança e na inexigibilidade da exação que lhe é objeto; ou seja, afasta-se a exigência fiscal.

Menciona que o erro na identificação da base de cálculo ou alíquota é insanável na medida que se trata de erro material e não meramente formal, considerado como aquele referente a aspectos formais do ato administrativo e que não lhe prejudicam a materialidade.

Ressalta que o vício material ocorre quando o auto de infração não preenche os requisitos constantes no art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para exigência do tributo ou constituição do crédito tributário.

Entende que se está diante de um caso de evidente vício material, no qual a jurisprudência administrativa e judicial entende pela nulidade do lançamento.

Diz que o TJ/BA já se manifestou no sentido da nulidade de Auto de Infração por erro na indicação de sua base de cálculo, e nesse mesmo sentido é o entendimento do STJ.

Em síntese, o auto impugnado não se conforma com os ditames legais que orientam a autoridade administrativa no desempenho de sua atividade de lançamento, que, segundo a legislação, deve conter, entre outros requisitos, a descrição da matéria tributável, com menção do fato gerador e respectiva base de cálculo e alíquota, bem como o fato que teria infringido a legislação tributária.

Afirma que a carência ou falta de cumprimento dos requisitos do lançamento fulminam o mesmo, tornando-o nulo e de nenhum efeito no mundo do direito. A autoridade pública só é admitida a adoção de práticas que permitam ao contribuinte o seu direito à ampla defesa, procedimento este que não foi adotado pela Fiscalização ao lançar com a cobrança de alíquota incorreta.

Por fim, alega que fulminado também seu direito ao contraditório e à ampla defesa assegurados pelo artigo 5º, LV, da Constituição Federal, sendo a nulidade do auto de infração medida que se impõe.

Pede que seja reconhecido o débito no valor de R\$ 136.860,49, já recolhido sobre notas que compõem o presente auto de infração no valor de R\$ 1.093.670,16,

Em relação às Notas fiscais de circulação em que o DIFAL foi recolhido na 1ª nota de compra e venda. As Notas fiscais em que o DIFAL foi recolhido pelo substituto tributário.

Reafirma que não há incidência do ICMS em remessa de equipamentos para locação, bem como sobre material proveniente de empréstimo, nos termos do inciso VIII do art. 3º da Lei nº 7.014/96.

Volta a mencionar as Notas em que não houve a observância da redução da base de cálculo prevista no Convênio nº 52/91 do CONFAZ e Nota em que o CNPJ da Impugnante foi incorretamente preenchido pelo remetente;

Pede a nulidade do auto de infração por violação ao art. 142 do CTN. Tributação sobre encargos de uso do sistema de transmissão notas e atribuição de alíquota de 18% à título de DIFAL.

Pelo exposto, requer:

Preliminarmente, requer seja emitido DAE acrescido dos consectários legais, para o pagamento do valor que entende como devido, uma vez que efetivamente constatou a ausência de recolhimento do ICMS DIFAL, agindo sempre na boa-fé em que calcada suas operações;

Quanto às demais notas referidas na intimação, demonstrada a impertinência da cobrança, requer seja a Impugnação conhecida e provida com o cancelamento do auto de lançamento em relação às notas referidas, com o consequente arquivamento do presente processo administrativo.

Por fim, protesta pela produção de todas as provas admitidas, especialmente a realização de diligências e a juntada de outros documentos, assim como pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.

O Autuante presta informação fiscal à fl. 202/202v dos autos. Diz que procede a alegação defensiva quanto às remessas para locação referentes às notas fiscais constantes da folha 48 deste PAF, 31190 (fl. 49), 31207 (fl. 50): 31277 (fl. 51) e 35684 (fl. 52). Quanto à NF 31197, afirma que o Contribuinte não juntou prova de sua alegação.

Também não juntou prova que o ICMS DIFAL atinente às notas fiscais 5887, 44570, 53837, 55546 e 483767, elencadas à folha 46 deste PAF, tenha sofrido retenção pelo fornecedor da mercadoria.

Registra que o Defendente apenas relacionou as notas constantes da folha 60 e alegou que tratam de mercadorias enquadradas no Convênio ICMS 52/91 e que, portanto, fariam jus à redução da base de cálculo do ICMS DIFAL. Todavia não juntou qualquer prova de que as mercadorias estariam beneficiadas pelo Convênio.

Quanto à Nota Fiscal 39648, diz que o Defendente não apresentou qualquer prova do recolhimento do ICMS DIFAL.

Afirma que procede a alegação defensiva quanto à improcedência da exigência do DIFAL sobre as notas fiscais de números 199, 291, 1192 e 2125 relacionadas à folha 63 que se referem a serviços de Uso do Sistema de Distribuição.

Menciona o pagamento do diferencial de alíquotas lançado em período posterior ao de emissão das notas fiscais elencadas à folha 72 deste PAF.

Diz que não procede a alegação de recolhimentos não reconhecidos na competência correta haja vista tais valores constarem da dedução de valores constantes dos Resumos de Débitos apenso à folha 06 deste PAF.

No que concerne ao alegado equívoco ao lançar aquisição de energia elétrica como material uso/consumo relacionados à folha 74 deste PAF, afirma que procede a alegação defensiva, e tais valores foram excluídos da exigência.

Ressalta que o Defendente não apresentou prova do recolhimento do ICMS DIFAL referente às notas fiscais 85044 103974, 88770, 11578, 27841, 27909, 27919, 642252, 255, 45096 e 10016 relacionadas à folha 75 deste PAF. Desta forma, mantém a exigência do principal destas notas, abatendo-se o que foi recolhido pelo Contribuinte a título de Diferença de Alíquota.

Conclui que o Impugnante elidiu em parte a exigência fiscal. Junta novo demonstrativo com a retificação e pede a procedência parcial do presente Auto de Infração.

Às fls. 238 a 279 o Defendente apresentou manifestação à Informação Fiscal. Inicialmente, alega que apesar dos valores do tributo já relativos às notas fiscais relacionadas já terem sido recolhidos, essas continuam como débitos em aberto no "novo demonstrativo" enviado pela fiscalização.

Informa que os valores permanecem em aberto, apesar da própria fiscalização já ter emitido a guia de recolhimento e os valores já terem sido quitados, percebe-se do *e-mail* enviado pela Impugnante à fiscalização que foi solicitada a guia relativa a esses débitos:

Cita, como exemplo, que as notas 25777, 110571 e 110498, bem como todas as demais citadas na planilha elaborada, apesar de terem sido solicitadas para a fiscalização, remetida a guia para seu pagamento e quitada, ainda aparecem na relação de débitos devidos no "novo demonstrativo", sendo as notas do excerto acima, inclusive, as primeiras do demonstrativo.

Entende ser necessária a correção do "novo demonstrativo" com a retirada das notas relacionadas nesse item do "novo demonstrativo".

Diz que a grande maioria dos lançamentos informados no presente Auto de Infração já foram quitados pelo contribuinte e os que ainda não haviam sido, foram recolhidos pelo DAE referido no item anterior.

No caso, não há ausência de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, em aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

Ressalta que de acordo com a planilha que elaborou, informam-se as notas fiscais que embasam os lançamentos, bem como aponta-se os comprovantes de recolhimento do imposto (documentos à disposição da Fiscalização Estadual).

Diz que a nota 324400, bem como todas as notas fiscais que menciona, como todas outras notas em que o ICMS já foi recolhido por DAEs, ainda constam no "novo demonstrativo" enviado pela fiscalização, conforme exemplifica, utilizando como exemplo.

Menciona que os valores lançados relativos a essa nota são exatamente os que constam na planilha: Nota-se que a fiscalização encontrou o valor de R\$ 15.819,70 + 21.092,94 = R\$ 36.912,64 à título de ICMS, exatamente o valor recolhido pela Impugnante, somado ao valor de R\$ 5.308,63 + 7.078,17 = R\$ 12.386,80 relativo ao DIFAL Valores quitados pela guia DAE 1903548223 no valor de R\$ 54.219,33. Ainda, algumas notas foram objeto de recolhimento de ICMS juntamente com outras notas que não constam na listagem, bem como algumas guias de ICMS foram emitidas e recolhidas com atraso.

Ressalta que na Impugnação já foram juntados os comprovantes de pagamentos do ICMS das notas fiscais (doc. 03) e pelos comprovantes de pagamento quanto a duplicidade da cobrança pretendida pela fiscalização. Na impugnação ainda foram juntados 03 exemplos de notas fiscais tidas como ICMS em aberto, mas que houve a apuração e o recolhimento do tributo, com o respectivo comprovante de pagamento (doc.3). Assim, a fiscalização está desconsiderando todos os pagamentos já realizados, lançando novamente valores de ICMS que já foram pagos.

Entende que são nulos os lançamentos, devendo ser contabilizados e excluídos os valores já recolhidos, eis que, apesar de trazidos somente 12 exemplos, eles se aplicam à totalidade das notas relacionadas nesse item, sendo consignados os efetivos pagamentos já realizados, com a consequente extinção do débito

Destaca 07 (sete) Notas Fiscais que compuseram o Auto de Infração em questão, que tratam de notas de circulação somente, em que o ICMS foi recolhido na Nota Fiscal de origem, e que, sem motivo algum, foi mantido pela fiscalização no "novo demonstrativo".

Isto é, as Notas Fiscais originárias, a seguir apontadas, tiveram o recolhimento da diferença da alíquota interestadual, quando da emissão da Nota Fiscal de origem.

No caso, incorreta a cobranças tendo em vista que já houve o Recolhimento do DIFAL do ICMS, pelas Notas Fiscais originárias, que mencionou.

O que deve estar evidenciado nos autos é que o Impugnante, no momento da entrada/remessa, efetuou o recolhimento devido à título da diferença de alíquota. Ou seja, a nota de operação de venda (já tributada) é diversa da nota de mera circulação (que quer o fisco tributar).

Menciona que sobre a mera remessa de mercadoria não deve incidir novamente o tributo, uma vez que não há nova transferência de titularidade, devendo ser cancelados os lançamentos.

Diz que a nota fiscal que menciona, também evidência a ocorrência de empréstimo entre o contribuinte e terceiro e a inocorrência de transferência de titularidade, mas mantido no "novo demonstrativo", como se comprova ter verificado que a Nota Fiscal nº 1038 apenas trata de devolução de mercadoria recebida por empréstimo.

Quanto aos demais itens relacionados na Informação Fiscal, afirma que esses também não merecem prosperar. Procede a alegação defensiva referente às remessas para locação, notas fiscais constantes da folha 48 deste PAF 31190 (fl. 49), 31207 (fl. 50), 31277 (fl. 51) e 35684 (fl. 52). Quanto à NF 31197, o Contribuinte não juntou prova de sua alegação. Em relação à NF 31197, essa foi trazida nos autos, exatamente quanto às demais notas referidas. Observa-se que a nota foi trazida à fl. 21 da Impugnação apresentada e que novamente se colaciona.

No tocante à nota fiscal 31197, não há hipótese de incidência do ICMS, eis que exatamente como as demais (excluídas) o emitente tem como Nome/Razão Social "Dharmaccm Telecomunicações Ltda", isto é, possui como descrição de atividade econômica, o aluguel de máquinas e equipamentos comerciais e industriais e previstos nos contratos de locação já juntados (doc. 05 e 06). Todas foram objeto de contrato e emitida pelo mesmo emitente, não havendo qualquer razão para a manutenção do lançamento em relação também à nota fiscal 31197. Diz que a nota estava presente nos autos, sendo emitida na exata forma e com o mesmo emitente das demais, abrangida por contrato, não havendo razão para a manutenção desse lançamento, devendo, portanto, ser afastado.

Em relação à nota 5887 e 44570 informa que essas se encontram na lista dos valores assumidos como devidos e foram recolhidas pelo DAE emitido pela própria fiscalização e já quitado, como comprova no item "III.A - DÉBITO RECONHECIDO E JÁ QUITADO" da manifestação.

Quanto às demais notas, destaca que a diferença de alíquota interestadual entre os Estados restou recolhida através de ICMS por substituição tributária. Frisa que o recolhimento de ICMS por substituição tributária é um meio ao qual se permite que a responsabilidade do recolhimento do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços passe a ser de responsabilidade de outro contribuinte.

Isto é, figurando como substituto na relação comercial entabulada, o Emitente ou "substituto", teve o papel de efetuar o recolhimento e pagamento do DIFAL, sendo também o responsável por reter o imposto de eventuais operações futuras, ou seja, sendo sempre o primeiro da cadeia de circulação do produto.

Afirma que nas Notas Fiscais destacadas neste item, vislumbra-se que houve o recolhimento do ICMS pelo substituto tributário, em conformidade com a responsabilidade do contribuinte em relação a essa operação.

Diz que não há hipótese de ser responsabilizado por esse recolhimento e nem mesmo pela comprovação de recolhimento do substituto. Dessa forma, devem ser desconsideradas a cobrança em relação a tais notas, sendo excluídos os lançamentos.

Quanto às 08 Notas Fiscais que mencionou, alega que houve lançamento do DIFAL pela inobservância e desrespeito ao Convenio ICMS 52/91 firmado pelo Estado da Bahia.

Nesse caso, há concessão na redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, conforme previsto no CONVÉNIO ICMS 52/91 (doc. 04), do qual é signatário o Estado da Bahia.

Afirma que nos Anexos I e II do mencionado Convênio enquadram-se as mercadorias que foram comercializadas por meio das referidas notas fiscais, todavia, sem a atribuição à base de cálculo do benefício concedido, sendo nulo os lançamentos efetuados com a base de cálculo incorreta.

Alega que tal redução na base de cálculo não foi observada pela fiscalização ao lavrar o presente auto. Nesse sentido, diante do benefício concedido a máquinas, aparelhos e equipamentos industriais (transformadores elétricos, conversores elétricos estáticos (retificadores, por exemplo), bobinas de reatância e de auto-indução), falha o órgão fiscalizador na lavratura do Auto de Infração nº 2321850012/20-4 quando fixa alíquota de diferencial de alíquota sobre a base de cálculo (cheia) para as NFs (5949, 5988, 5942, 11235, 39648, 473752 e 473752).

Observa que as notas são relacionadas a mercadorias dos NCMs relacionados no Convênio nº 52/91, não havendo qualquer discussão se mercadorias estariam beneficiadas pelo Convênio.

Diz que é improcedente a cobrança de ICMS DIFAL em relação as notas mencionadas, tendo em vista que os NCMs das mercadorias referidas nas notas fiscais relacionadas e constantes no demonstrativo da fiscalização encontram-se previstos como beneficiados por redução da base de cálculo do DIFAL.

Como consequência, além de incorreta a base de cálculo, incorreta também a fundamentação legal que dá suporte ao lançamento, com evidente ofensa novamente ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

Quanto à nota fiscal 39648, diz que além dessa nota estar contemplada no benefício de redução de base de cálculo reduzida pelo Convênio Confaz nº 52/91, foi incorretamente lançada no Auto e mantida no "novo demonstrativo" sem redução.

Diante do benefício concedido a máquinas, aparelhos e equipamentos industriais (transformadores elétricos, conversores elétricos estáticos (retificadores, por exemplo), bobinas de reatância e de auto-indução), falha o órgão fiscalizador na lavratura do Auto de Infração nº 2321850012/20-4 quando fixa alíquota de diferencial de alíquota sobre a base de cálculo (cheia) para a NF 39648.

Quanto a essa nota também foi verificado o lançamento errôneo por parte do órgão fiscalizador em relação à nota fiscal nº 39648.

Nesse caso, a nota fiscal teve sua emissão efetuada, mas o sistema apontou como "CNPJ incorreto. Entretanto, após a primeira tentativa de emissão da NF, o campo foi corrigido, a NF-e autorizada e o DIFAL devidamente recolhido.

Entende ser necessário que seja afastada eventual cobrança acerca do diferencial de alíquota da mencionada nota fiscal nº 39648.

Afirma que tendo ocorrido a correção, com o recolhimento do tributo, não há como ser mantida a cobrança, sob pena de configurar-se cobrança em duplicidade de ICMS sobre a nota nº 39648. Importante atentar que tal nota já foi quitada por meio do DAE 2000513798.

Não compreendida a alegação posta na Informação Fiscal, todavia, se houve lançamento em período posterior, esse foi quitado, com a incidência dos consectários legais, devendo ser excluído do "novo demonstrativo" bem como pelas alegações já expostas.

Conclui que o auto impugnado não se conforma com os ditames legais que orientam a autoridade administrativa no desempenho de sua atividade de lançamento, que, segundo a legislação, deve conter, entre outros requisitos, a descrição da matéria tributável, com menção do fato gerador e respectiva base de cálculo e alíquota, bem como o fato que teria infringido a legislação tributária.

Diz que a carência ou falta de cumprimento dos requisitos do lançamento fulminam o mesmo, tornando-o nulo e de nenhum efeito no mundo do direito. À autoridade pública só é admitida a adoção de práticas que permitam ao contribuinte o seu direito à ampla defesa, procedimento este

que não foi adotado pela Fiscalização ao lançar valores já quitados ou com a com a cobrança de alíquota incorreta.

Por fim, entende que não há a subsistência de qualquer débito, a não ser aqueles já admitidos e pagos, sendo a nulidade do auto de infração quanto aos lançamentos medida que se impõe.

Devem ser excluídos os valores já admitidos e recolhidos que, todavia, permanecem no lançamento tendo em vista o "novo demonstrativo";

Pelo exposto, requer, quanto às demais notas referidas na intimação, demonstrada a impertinência da cobrança, seja cancelado do auto de infração em relação às notas referidas, com o consequente arquivamento do presente processo administrativo.

Por fim, protesta pela produção de todas as provas admitidas, especialmente a realização de diligências e a juntada de outros documentos, assim como pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.

À fl. 355, esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem para as seguintes providências:

1. O Autuante prestasse nova Informação Fiscal acerca das alegações apresentadas na manifestação do Defendente, e excluísse da exigência fiscal os recolhimentos efetuados antes da ação fiscal, bem como as notas fiscais referentes às operações sem incidência do ICMS correspondente à diferença de alíquotas. Elaborasse demonstrativos analíticos e sintético, inclusive o de débito, apurando os valores remanescentes.
2. A Repartição Fiscal providenciasse a entrega ao autuado de cópia de todos os elementos anexados aos autos em cumprimento à diligência, mediante recibo firmado pelo contribuinte ou seu representante legal. Na intimação ao sujeito passivo, indicasse o prazo de dez dias para o mesmo se manifestar, querendo, sobre os elementos a ele fornecidos.

Em atendimento, o Autuante presta Informação Fiscal às fls. 358 a 360 do PAF. Diz que o Defendente juntou DAEs que tratam ICMS ENERGIA ELETRICA (folhas 247 a 260). Assim, de fato, tais valores não foram reconhecidos pelo SISTEMA INTEGRADO DE AUDITORIA FISCAL – SIAF – como DIFAL. Os valores recolhidos serão apropriados ao demonstrativo pelo mês de referência.

Informa que a nota 324400 (folha 261) que foi alegada como quitada pelo Impugnante não consta do rol de notas fiscais juntado pelo próprio Impugnante à folha 311 deste PAF. Mantém a exigência.

Esclarece que as 07 notas fiscais de circulação alegado recolhimento pela nota originaria (folha 266). A nota 7500 entrou somente 1x na planilha – exigência mantida. Nas vendas para entrega futura CFOP 6117, a tributação é no momento da saída efetiva da mercadoria nos termos dos Art. 337 e 338 do RICMS – exigência mantida. A nota 477003 está lançada duas vezes na planilha por tratar de duas mercadorias diferentes (TV e suporte para TV).

Quanto à nota fiscal 1038, diz que a exigência de DIFAL é indevida porque se trata de operação de devolução de bem emprestado. Excluída a exigência.

A nota 31197 trata de remessa locação conforme extrato NF-e juntada à folha 269 deste PAF. Assim, assiste razão ao Impugnante e a nota foi excluída do levantamento.

Reconhece o erro na determinação do DIFAL atinente às notas fiscais 541, 5949, 5988, 5942, 11235, 39648 e 473752 (folha 271) que tratam de mercadorias elencadas no Conv ICMS 52/91; assim, o lançamento foi corrigido em nova planilha.

Diz que o Contribuinte reconheceu o cometimento do ilícito quanto às notas fiscais 5887 e 44570 e já recolheu o tributo devido. Exigência excluída do demonstrativo.

Registra que o Contribuinte não apresenta prova da retenção do ICMS DIFAL referente às notas fiscais 53837, 55546 e 483767 (folha 270). Foram juntados extratos das notas fiscais às folhas 343, 344 e 342 respectivamente os quais, entretanto, sequer fazem menção à retenção do DIFAL.

Sobre o alegado DAE 2000513798 que quitaria o DIFAL atinente à nota fiscal 39648 não foi acostado e nem consta na relação de DAEs do exercício 2019 inserto à folha 229 deste PAF.

Conclui que o Defendente elidiu em parte a exigência fiscal. Opina pela procedência parcial da ação fiscal conforme Demonstrativo de Débito à fl. 360 do PAF.

À fl. 108 do PAF, por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, o autuado foi intimado para tomar conhecimento da informação fiscal e dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante, constando como data de ciência e de leitura 24/09/2024, e a informação: “*estamos enviando cópia da Informação Fiscal...*”. Decorrido o prazo concedido, o defensante não se manifestou.

VOTO

O Defendente alegou vício material, afirmando que o auto de infração não preenche os requisitos constantes no art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para exigência do tributo ou constituição do crédito tributário.

Disse que se está diante de um caso de evidente vício material, no qual a jurisprudência administrativa e judicial entende pela nulidade do lançamento.

Observo que o presente Auto de Infração foi efetuado sob o comando de uma Ordem de Serviço, não se constatou motivo para entender que houve cobrança em duplicidade, não houve prejuízo para a defesa, a indicação da irregularidade apurada e a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foram efetuadas de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado. No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que o autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a”, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado.

Em relação ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do 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 meses de junho a dezembro de 2015; março e abril de 2016; fevereiro a dezembro de 2018; janeiro a novembro de 2019.

O Defendente alegou ter percebido que dos 31 períodos (competências), consubstanciados em 259 notas fiscais, com suposta ausência do recolhimento do DIFAL, a maioria teve seus débitos recolhidos por meio de DAEs, recolhimentos esses que somaram o montante de R\$ 1.093.670,16.

Quanto ao restante dos valores apurados afirmou que o ICMS não é devido, em razão de: (i) serem notas fiscais referentes à locação de equipamentos, (ii) cobrança sobre notas fiscais de circulação somente, em que o recolhimento do tributo devido já havia sido realizado quando da emissão da 1ª nota, bem como (iii) notas atribuídas ao Impugnante, em que na primeira tentativa de emissão da Nota Fiscal foi acusado erro com a justificativa de “CNPJ incorreto”, mas que, posteriormente, o campo foi corrigido, a Nota Fiscal autorizada e o DIFAL devidamente recolhido, (iv) as notas de CUST e (v) Nota Fiscal emitida para justificar operação devolução de equipamento remetido para empréstimo, o qual retornou dentro do prazo legal (NF-e nº 1038).

Na primeira Informação Fiscal, o Autuante afirmou que procede a alegação defensiva quanto às remessas para locação referentes às notas fiscais constantes da folha 48 deste PAF e concluiu que o Impugnante elidiu parte da exigência fiscal, conforme novo demonstrativo com a retificação, que juntou aos autos. Entretanto, o Defendente não acatou as alterações efetuadas pelo Autuante.

Em atendimento à diligência encaminhada por essa Junta de Julgamento Fiscal, na Informação Fiscal às fls. 358 a 360 do PAF, o Autuante afirmou que o Defendente juntou DAEs que tratam ICMS ENERGIA ELETRICA (folhas 247 a 260) e tais valores não foram reconhecidos pelo SISTEMA INTEGRADO DE AUDITORIA FISCAL – SIAF – como DIFAL. Analisou as alegações defensivas e concluiu que o Defendente elidiu em parte a exigência fiscal. Solicitou a procedência parcial da ação fiscal conforme Demonstrativo de Débito à fl. 360 do PAF no valor total de R\$ 172.884,82.

Vale destacar que à fl. 108 do PAF, por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, o autuado foi intimado para tomar conhecimento da informação fiscal e dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante, constando como data de ciência e de leitura 24/09/2024, e a informação: “*estamos enviando cópia da Informação Fiscal...*”. Decorrido o prazo concedido, o defensor não se manifestou.

Sempre que o autuado aponta fatos divergentes daqueles mencionados pelo autuante é determinada a realização de diligência para que sejam apurados esses fatos, e o preposto fiscal efetua análise dos documentos apresentados pelo contribuinte e elabora demonstrativos apurando o débito remanescente, após excluir o que for comprovado. Neste caso, independentemente de juntar novos documentos, se a revisão efetuada reflete os dados constantes nos documentos apresentados pelo contribuinte, as conclusões do levantamento realizado são de responsabilidade do preposto fiscal.

Saliento que embora o Impugnante não tenha acatado expressamente os novos demonstrativos elaborados pelo Autuante, não apresentou qualquer argumento novo, e não cabe a este órgão julgador promover a busca de outros elementos, por se tratar de documentos que estão na posse do Contribuinte.

O convencimento do julgador será formado a partir dos fatos, circunstâncias e argumentos constantes no processo, apreciando as provas apresentadas. No presente caso, com base na descrição feita pela defesa e nos esclarecimentos prestados pelo autuante, concluo que subsiste parcialmente a exigência fiscal no valor total de R\$ 172.884,82, conforme demonstrativo de débito à fl. 360 do PAF.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232185.0012/20-4, lavrado

contra CENTRAIS EÓLICAS GUIRAPA LTDA., devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 172.884,82, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de abril de 2025

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA