

**PROCESSO** - A. I. N° 279757.0045/20-5  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - WOB BEN WINDPOWER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 6ª JJF nº 0104-06/21-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFRAZ VALE DO SÃO FRANCISCO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 10/11/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0283-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Mantém-se a alíquota interestadual do ICMS, e não a alíquota das operações e prestações internas, quando restar demonstrada a unicidade do objeto contratual (no caso, venda de Aerogeradores). Foi demonstrado que, a despeito de se situar neste Estado, o remetente e o destinatário dos bens compõem operação triangular também integrada por estabelecimento situado em outra Unidade da Federação. Operação compatível com a venda à ordem, consoante arts. 340 e 342 do RICMS-BA/12 (e art. 40 do Convênio s/n, de 15/12/1970). Descaracterizada operação independente da filial baiana, dada a natureza dos bens entregues à ordem, em cotejo com o objeto do contrato e o fluxo financeiro da operação. Rejeitadas a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência. Indeferido o pedido de realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 6ª JJF, conforme disposto no art. 169, I, “a” do RPAF/BA, por ter desonerado a totalidade dos valores exigidos, relativo ao Auto de Infração, lavrado em 08/09/2020 exigindo ICMS relativo à utilização indevida de alíquota (interestadual) em operações cujas entregas efetivas ocorreram no Estado da Bahia. Consta na descrição dos fatos que referem se “às operações de venda à ordem – triangular – não prevista na legislação tributária - entre filiais, havendo obrigatoriedade de o vendedor remetente, adquirente originário e destinatário das mercadorias distintos / art. 340 e 342 do Decreto 13.780/12 – e com entrega efetiva das mercadorias no Estado da Bahia” - R\$ 775.229,44, acrescido da multa de 60%.

Os autuantes transcreveram na peça acusatória os artigos 340 e 342 do RICMS/12.

Na Decisão proferida (fls. 185 a 190), vencedor o voto do Relator foi fundamentado que:

*O Auto de Infração foi lavrado para cobrar o ICMS, pela utilização da alíquota indevida (interestadual) nas transferências entre a filial localizada na Bahia e a matriz localizada no Estado de São Paulo, por entender que a entrega efetiva da mercadoria ocorreu em estabelecimento localizado neste Estado.*

*Os Autuantes para justificar a lavratura do Auto de Infração apresentam uma relação de Notas Fiscais emitidas de transferência para a matriz e de remessa por ordem e conta e elabora uma planilha com os valores mensais da diferença do ICMS que deveria ser recolhido.*

*Na sua defesa, a Autuada informa que é fornecedora de sistemas de energia eólica e que as torres de concreto produzidas na filial de Juazeiro e transferidas para a matriz localizada no Estado de São Paulo, fazem parte destes sistemas não podendo serem vendidas separadamente.*

*Diz ainda, que os componentes dos aerogeradores são fabricados por diversos estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, como pás eólicas no Ceará, segmentos de concreto na Bahia e segmentos de aço no Rio Grande*

do Sul que fazem a transferência simbólica para a matriz, que, por sua vez, efetua a remessa simbólica de tais componentes para os clientes, e a remessa física é efetuada diretamente dos estabelecimentos filiais para os clientes.

Na informação fiscal, um dos autuantes diz que os destinatários das mercadorias também foram submetidos a fiscalização e informaram terem adquirido e pago torres da fábrica de Juazeiro, sem no entanto, apresentar provas ou comprovantes de pagamentos que pudessem fundamentar esta informação.

Nas informações complementares fornecidas pela defesa consta uma cópia de contrato firmado entre a Wobben Windpower Ind. e Com. LTDA com sede em Sorocaba/SP e Monte Branco I Energética S.A. para o fornecimento de 14 aerogeradores ENERCON E-92 2.300 KW, com seus acessórios e pertenças, para a usina Eólica Morro Branco I, localizada em Sento Sé/BA, com preço total de R\$ 75.656.000,00 devendo ser efetuado os pagamentos para a conta bancária da contratada, da seguinte maneira: os pagamentos serão realizados a medida que a contratada apresente um boletim de medição de acordo com o cronograma de pagamentos determinados no contrato, sendo que o pagamento inicial no percentual de 15,84% do contrato, será realizado 15 dias após assinatura do contrato sem boletim de medição. O contrato também estabelece que os equipamentos serão enviados por ordem e conta da contratada das suas fábricas localizadas na Bahia, Ceará e Rio Grande do Sul. Este contrato também estabelece que a contratada é responsável pelo fornecimento do equipamento, instalação e entrega em funcionamento dos geradores eólicos.

Nas informações complementares também foram apresentadas cópias dos extratos bancários da empresa Wobben Windpower de Sorocaba/SP, onde constam diversos depósitos bancários, realizado pela empresa Monte Branco I Energética S.A., no período da contratação dos serviços da empresa contratada.

Constata-se que, no presente caso, não restou plenamente caracterizada a conduta irregular da Autuada, posto que não existe no processo, elementos suficientes para se determinar com segurança, o cometimento da infração, por parte da Autuada, os Autuantes não apresentaram nenhuma prova que a empresa autuada recebeu os pagamentos pela entrega das torres de concreto, como informam no processo. Quanto a autuada, na sua defesa, conseguiu mostrar que não se tratava da venda de um equipamento de forma isolada, no caso as torres de concreto, mas o fornecimento, instalação e colocação em funcionamento de uma usina de geração de energia eólica pela matriz da empresa.

Ressalte-se que compete ao Agente Fiscal apresentar as provas necessárias à demonstração do fato arguido, consoante determinação expressa no inciso II do art. 41 do RPAF/99, a seguir transcrita.

Art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

(...)

II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato arguido.

(...)

No desempenho de sua função, o agente fiscal, na constituição do crédito tributário, está obrigado a observar as regras de direito material, como também as regras de direito formal, que determinam como deve proceder. Trata-se de atividade vinculada.

Importante destacar, também, que existem limitações, quando do exercício das funções inerentes ao julgamento, conforme estabelecido no art. 153 do RPAF-BA/99, in verbis:

Art. 153. O órgão julgador formará o seu convencimento atendendo aos fatos e circunstâncias constantes no processo, às alegações e argumentações dos autos e à apreciação das provas.

Noutras palavras, o Julgador deve se restringir aos elementos constantes do processo e ao exame das provas carreadas nos autos.

Em face ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## VOTO VENCIDO

Inicialmente foi rejeitado a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência (fl. 187 e 188), indeferido o pedido de realização de diligência ou perícia, com fundamento no art. 147, I, "a" do RPAF/99, passando a apreciação do mérito.

O contribuinte alegou que o pressuposto implícito da autuação (circulação física) representa um verdadeiro contrassenso, pois é completamente desarrazoadinho que se exija a remessa física da torre para suporte de gerador de energia eólica para São Paulo para que depois retorne fisicamente à Bahia, em conjunto com as demais partes do aerogerador, que sequer podem ser transportados em conjunto, dadas as suas dimensões colossais.

Ocorre que os auditores não efetuaram a referida exigência - remessa física da torre para suporte de gerador de energia eólica para São Paulo para que depois retorne fisicamente à Bahia -, apenas constataram operações

*de vendas internas de mercadorias sem a tributação sob a alíquota exigida na legislação. Deparam-se com operações triangulares de documentos, nas quais os bens são fictamente remetidos para a matriz do Estado de São Paulo, sob a alíquota interestadual, quando na verdade são fisicamente entregues na Bahia (os bens).*

*Com a necessária licença, não tem pertinência a alegação de que, uma vez admitido pelo CARF que o aerogerador corresponde a uma unidade funcional que demanda transporte separado, as autoridades fiscais estaduais não podem simplesmente ignorar tal orientação para justificar uma posição unilateral e sem respaldo.*

*Conforme a gravura de fl. 114 (verso), as filiais de todo Brasil, inclusive a baiana, autuada, efetuam transferências simbólicas para a matriz sob o CFOP 6.151, que emite “notas filhas” para os clientes sob os CFOPs 6.116 ou 6.117, ao passo que as filiais remetem as mercadorias física e documentalmente para os clientes, sob o CFOP 6.949.*

6, 136, 124, 128, 80, 143, 125, 141, 78, 132, 138, 144, 77, 134, 126, 145, 79, 140, 137, 133, 129, 131, 127, 160, 130, 139, 142 e 5.001”.

*Importante registrar que os pagamentos, conforme atestado à fl. 150, in fine, foram realizados para a filial de Juazeiro-BA, e não para a matriz de Sorocaba-SP, motivo pelo qual cai por terra a tese defensiva de que este último foi o destinatário jurídico das operações em análise.*

*De acordo com o texto do art. 15, I, “a” da Lei 7.014/96, em vigor desde 09/03/2016, a alíquota do ICMS é de 18% nas operações e prestações internas, em que o remetente ou prestador e o destinatário da mercadoria, bem ou serviço estejam situados neste Estado.*

*Os acréscimos legais são aqueles estatuídos no art. 51 da Lei 7.014/96, cujo desconhecimento a ninguém é dado alegar. A ninguém é concedido o descumprimento da Lei, sob o argumento de desconhecê-la.*

*Quanto à multa, este órgão não tem competência para reduzir, cancelar, exercer controle de constitucionalidade ou negar eficácia a norma emanada de autoridade superior (art. 167, I e III do RPAF/99).*

*Em referência ao endereço para correspondências processuais, nada impede a utilização daquele fornecido pelo sujeito passivo, sendo inclusive recomendável que assim se faça, tendo em vista as prescrições do art. 272, § 5º do CPC (Código de Processo Civil), de aplicação subsidiária no Processo Administrativo Fiscal.*

*“§ 5º Constando dos autos pedido expresso para que as comunicações dos atos processuais sejam feitas em nome dos advogados indicados, o seu desatendimento implicará nulidade”.*

*Entretanto, nenhuma irregularidade advirá na esfera administrativa, desde que observados os ditames dos artigos 108 a 110 do RPAF/1999.*

*Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

A 6ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA.

Em 07/06/2021 a 2ª CJF decidiu converter o processo em diligência a PGE/PROFIS, contextualizando que a filial da Wobben/Bahia fez entregas de mercadorias, **sem tributação**, a empresas que constroem aerogeradores (Bahia), por conta e ordem da Wobben/São Paulo, tendo a fiscalização entendido que se tratava de operação interna e tributaram a operação aplicando alíquotas de 17% e 18%, fazendo dedução do ICMS destacado na nota fiscal de transferência da mercadoria (4% e 12%) da Wobben/BA para a Wobben/SP. E o autuado alegou que **tributou a operação de transferências** das mercadorias para a matriz localizada no Estado de São Paulo, que vendeu um sistema de energia eólica a empresas localizadas no Estado da Bahia (isento), cujo material foi entregue a empresas que constroem torres de concreto, que fazem parte do sistema já **vendido com isenção do imposto**.

Foi exemplificado uma operação em que:

- i) WOBBEN/Juazeiro/BA emitiu a Nota Fiscal nº 2472 em 19/06/2015, (fl. 142), com CFOP 6152 (Transferência/mercadoria adquirida/terceiros), contra a Wobben (Sorocaba/SP), relativo a saídas de *parafusos e arruelas*, constando nos dados adicionais: “mercadoria entregue por conta e ordem a empresa MORRO BRANCO I ENERGÉTICA” (Sento Sé/BA), **tributada com alíquota de 4%**;
- ii) **em seguida** emitiu a Nota Fiscal nº 2533 (fl. 142), relacionando as mesmas mercadorias, com CFOP 5.949 (Outras saídas) contra a MORRO BRANCO I ENERGÉTICA”, (Sento Sé/BA), constando entrega por conta e ordem da Wobben (Sorocaba/SP), conforme NFe de “Transferência

Simbólica nº 2472”, **operação não tributada**;

- iii)a WOBBEN (Sorocaba/SP), emitiu a Nota Fiscal nº 63312 (fl. 143), relacionando as mesmas mercadorias, com CFOP 6.117 (Venda de mercadorias adquiridas) contra o estabelecimento da MORRO BRANCO I ENERGÉTICA (Sento Sé/BA), constando que se trata de mercadoria da Nota Fiscal-e nº 2472 e entregue pela Nota Fiscal-e nº 2533, e ainda REMESSA PARCIAL da Nota Fiscal-e nº 59.387 de 27/07/2015, **operação não tributada**;
- iv) Foi juntado cópia da Nota Fiscal nº 59.387 de 27/02/2015, que indica faturamento de um Aerogerador (venda para entrega futura) emitida pela WOBBEN (Sorocaba/SP), contra a MORRO BRANCO I ENERGÉTICA (Sento Sé/BA), **operação não tributada**.

A fiscalização juntou cópia da resposta da Consulta e Decisão Normativa CAT nº 4 da SEFAZ/SP (fls. 12 a 15), que trata de diversas situações em operações de venda a ordem, em que o Fisco paulista manifestou entendimento de que caso as mercadorias vendidas por conta e ordem fossem entregues dentro do Estado, seria considerado operação interna (**Consulta nº 268/2004**).

A 2ª CJF decidiu encaminhar o processo a PGE/PROFIS no sentido de emitir parecer opinativo quanto a interpretação da norma acerca da tributação da operação de entrega de mercadorias adquiridas no Estado da Bahia a empresa localizada neste Estado, por conta e ordem de estabelecimento localizado no Estado de São Paulo.

A PGE/PROFIS no Parecer nº 2021.182192-0 (fls. 206 a 210) inicialmente discorreu sobre a autuação e diligência, ressaltando que se trata de uma evidente venda à ordem, ou operação de venda triangular, em que o contribuinte realiza a venda de mercadoria (A) a uma pessoa jurídica (B) e entrega a um terceiro (C) por conta do adquirente conforme diagrama de fl. 207.

Na fl. 207/v apresenta um diagrama que contextualiza a situação em questão, que envolve transferência da mercadoria e envolvimento de três sociedades empresariais distintas, onde ocorreu um negócio jurídico de compra e venda (art. 481 do CC) de uma coisa, mediante um preço e consentimento.

Comenta que o entendimento firmado pela Consultoria Tributária do Estado de São Paulo na Consulta nº 268/2004 é de que a operação à ordem pressupõe o envolvimento de três estabelecimentos distintos. Transcreve parte do Parecer (fl. 208) e conclui que “*não há como se entender uma operação de transferência como uma operação e venda, não se podendo falar na existência de venda à ordem ou operação triangular pela evidente ausência de três sujeitos distintos*”.

Transcreve às fls. 208/v e 209, ementa de decisões proferidas pelo TJ-ES na APL 024090199068 – APL 00199069020098080024, que manteve a sentença do primeiro grau firmando entendimento de que “*Na venda à ordem o estabelecimento adquirente solicita do vendedor que a entrega da mercadoria se efetua em estabelecimento de empresa alheia à relação negocial, sendo de sua responsabilidade o pagamento da despesa de frete*”.

Também transcreveu a ementa do Agravo de Instrumento em Recurso Provido não AI 09180204520058080000 do TJ-ES sobre a mesma matéria.

Neste sentido transcreveu a decisão proferida pelo STF na Ação Declaratória nº 49 que manifestou entendimento que a hipótese de incidência do tributo (ICMS) ocorre na “operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final” e que a operação tributada ocorre quando se efetiva a transferência da propriedade, não apenas física e econômica, mas também jurídica.

Conclui que na situação em questão que envolve um complexo jogo de notas fiscais, o que ocorreu foi uma venda interna dentro do Estado da Bahia, não ocorrendo uma operação triangular que envolve aplicação de alíquota interestadual, o que se configura com o relatado na própria defesa, pela efetivação de pagamentos mediante empreitada, boletins de medição que indica operacionalização da compra e venda das torres entre o autuado e o adquirente final.

Aponta ainda que o contrato de empreitada cria obrigação de realização de obra específica, pessoalmente ou por intermédio de terceiros, mediante remuneração o que leva a entender que as operações encartadas no presente lançamento se caracterizam como operação interna, inexistindo venda à ordem, visto que o contrato entre particulares não modifica a realidade fática.

Cientificado do Parecer, o recorrente se manifestou (fls. 220 a 247), por meio dos advogados Silvio José Gazzaneo Junior, OAB/SP nº 295.460 e Rodolfo Gregório de Paiva Silva, OAB/SP nº 296.930.

Inicialmente discorrem sobre a infração que acusa ocorrência de fatos geradores relativo à operação de venda a ordem, ressaltando os argumentos da defesa:

- i) Contrato de compra e venda de aerogeradores firmado entre seu estabelecimento localizado no Estado de São Paulo e clientes localizados na Bahia, que “não contempla partes e peças e o estabelecimento autuado não figura como parte contratada”;
- ii) O aerogerador é transportado e entregue em partes, com emissão de uma nota fiscal “mãe” pelo preço total, sem ICMS (Convênio ICMS 101/1997), e emissão de notas fiscais “filhas” para acompanhar o transporte de componentes que seguem em separado, originário de diversos estabelecimentos;
- iii) No estabelecimento localizado no Estado de São Paulo é concentrado a contratação, pagamentos, notas fiscais de venda e de remessa simbólica;
- iv) Os demais fabricantes: pás eólicas – Ceará; segmentos de concreto – Bahia; segmentos de aço - Rio Grande do Sul, emitem notas fiscais de transferência simbólica dos componentes para a matriz (São Paulo), que efetua a remessa simbólica para os clientes, e a remessa física é efetuada diretamente dos estabelecimentos filiais para os clientes.

Comenta a informação fiscal, a decisão proferida pela primeira instância do CONSEF que acolheu seus argumentos de que não houve contratação de fornecimento de torres de concreto de forma isolada para o estabelecimento autuado.

Apresenta uma síntese do Parecer exarado pela PGE/PROFIS (fl. 224/225) e passa a fazer considerações.

Quanto ao entendimento de ocorrência de circulação jurídica interna no Estado da Bahia, alega que de acordo com as provas apresentadas, o estabelecimento autuado não realizou negócio jurídico mercantil com os clientes baianos (venda de torres de concreto), pois foi o estabelecimento paulista que vendeu aerogeradores, no caso, a torre de concreto é um dos seus componentes.

Diz que uma eventual constatação de irregularidade relacionada à modalidade de venda (venda à ordem) não tem o condão de reformar a decisão recorrida.

As fls. 226 a 230 repreSENTA o teor da defesa, a exemplo do contrato firmado entre a Wobben (Sorocaba/SP) e Morro Branco I Energética S.A (Recife/PE) para o fornecimento de 14 aerogeradores ENERCON E-92 2.300 KW, para a usina Eólica Morro Branco I (Sento Sé/BA), com preço total de R\$ 75.656.000,00 e pagamentos em conta bancária do Banco do Brasil, da contratada e pagamentos efetivados entre junho de 2015 e março de 2016 totalizando R\$ 61.938.115,32.

Argumenta que foi o estabelecimento paulista que realizou o negócio jurídico (venda de aerogeradores) com o estabelecimento baiano e quanto o entendimento manifestado no Parecer da PGE/PROFIS de que os pagamentos se referem a empreitadas, aferido por boletins de medição, ressalta que a venda dos aerogeradores são precificados de forma global e os pagamentos confirmam a contratação e realização do negócio jurídico, inclusive com a classificação fiscal dos componentes do aerogerador e os impactos na tributação do IPI.

Transcreve à fl. 230 e 231, decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), cujos números indicou em nota de rodapé, que confirmou que todas as saídas do estabelecimento foram destinadas a composição de um gerador e negou o provimento do recurso de ofício de

exclusão do crédito tributário. Entende que o reconhecimento da classificação fiscal pela União quanto a natureza dos contratos de fornecimentos de aerogeradores, como instrumento único e indivisível deve se dar a mesma interpretação pelo fisco Estadual.

Em seguida discorre sobre sujeito ativo, hipótese de incidência do ICMS, negócio jurídico, transcreve decisões do STF (RG 520, ADC 49), transcreve parte do Parecer da PGE/PROFIS e que o próprio Estado da Bahia reconhece que “*a circulação física não é requisito para caracterização do fato gerador*” no que se refere ao pagamento da diferença de alíquota (art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96) ressaltando que é devido a diferença de alíquota nas aquisições de mercadorias ou bens “*ainda que as referidas mercadorias ou bens sejam entregues diretamente na mesma localidade, sem transitar pelo estabelecimento adquirente*”.

Reafirma que na situação presente não ficou provado que o estabelecimento autuado realizou venda de torres de concreto, nem recebeu valores dos clientes baianos, não podendo descharacterizar a sistemática de venda à ordem com participação de dois estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, cujo Parecer da PGE/PROFIS confunde o verbo “adquirir” como sinônimo de “comprar” para pressupor a falsa premissa de duas aquisições.

Transcreve o art. 340 do RICMS/BA e Cl. 40 do Convênio SN/1970, afirmando que não se faz necessário que o estabelecimento adquira mercadoria para promover venda à ordem, com base no princípio-regra da autonomia dos estabelecimentos (art. 11, § 3º, II da LC 87/96), a Sumula nº 166 do STJ e ADC 49, que pende de embargo, que não são suficientes para impedir a aplicação de venda à ordem no caso concreto, destacando que o CONSEF/BA sempre decidiu pelo entendimento de que há incidência do ICMS nas operações de transferências. No caso, afirma não há que se falar em dois negócios de compra e venda e sim de venda à ordem para estabelecimento distinto da mesma pessoa jurídica.

Argumenta que o posicionamento da PGE/PROFIS beira o absurdo, por entender que a “*remessa física para a entrega à ordem de sua matriz*” não configura fator decisivo para o deslinde da questão, por violar o princípio da verdade material, cita doutrinadores acerca de interpretação de normas (Carlos Maximiniano, Ricardo Mariz), obrigação tributária, fato gerador, vício de negócios jurídico, simulação, argumentando que a remessa das mercadorias para a matriz no Estado de São Paulo configura apenas uma obrigação acessória para formalizar a operação de venda interestadual, mas que não caracteriza operação interna, não esperando que a mercadoria fosse remetida a milhares de quilômetros (BA → SP) e depois retornasse, também não faz sentido de que tivesse a intenção de baratear ou encarecer a operação mercantil.

Discorre sobre a interpretação das normas, em especial a disposta no art. 108, I do CTN, promovendo as adaptações necessárias e não punir o contribuinte.

Ressalta que conforme apreciado na decisão ora recorrida, comercializa aerogeradores, que é isento de tributação de ICMS e não torres de concreto que é apenas um suporte do gerador de energia eólica, mas se considerar que elas são vendidas de forma isolada, também é isenta de ICMS nos termos do Convênio ICMS 101/1997, cuja Cl. 1ª, XI prevê a isenção de peças e partes utilizadas nas torres, regra que é prevista no art. 264 do RICMS/BA, inclusive possibilitando manter o crédito fiscal do imposto.

Conclui afirmando que se tivesse aprofundado a investigação dos fatos e empregasse uma boa linha de interpretação, teria constatado que as operações seriam isentas, reapresenta os argumentos defensivos, que foram acolhidos no julgamento da primeira instância e refuta o entendimento manifestado no Parecer da PGE/PROFIS, protesta pela oportunidade de realização de sustentação oral e indica à fl. 247, endereço para onde deve ser encaminhado intimações.

Registra-se a presença, na sessão de julgamento via videoconferência, os advogados Drs. Sílvio José Gazzaneo Júnior – OAB/SP nº 295.460 e Raissa Rodrigues Mosti Stegmann Cruz – OAB/SP nº 368.019, no qual exerceu o seu direito de sustentação oral.

## VOTO VENCIDO

O Auto de Infração acusa utilização indevida de alíquota interestadual em operações cujas entregas efetivas ocorreram no Estado da Bahia, indicando que foi efetivado uma operação triangular de venda à ordem, não prevista nos artigos 340 e 342 do RICMS/BA.

No voto vencedor foi acolhido a tese defensiva de que o autuado produz torres de concreto na filial de Juazeiro e faz “transferência simbólica” para a matriz localizada no Estado de São Paulo e em seguida faturou o produto para outras empresas localizada no Estado da Bahia e concluiu que inexiste a irregularidade apontada pela fiscalização.

No voto vencido, foi fundamentado que o sujeito passivo efetuou a venda e entrega física da torre para suporte de gerador de energia eólica a empresa situada no Estado da Bahia, e registrou uma operação de transferência (simbólica) para a matriz localizada no Estado de São Paulo, que faturou a venda para a empresa localizada no Estado da Bahia. Concluiu que não houve remessa física da mercadoria (torre de concreto) para São Paulo, nem retorno físico à Bahia, o que caracteriza uma operação de vendas internas de mercadorias.

Na assentada do julgamento em 07/07/2021 a 2ª CJF, após a sustentação oral por parte do patrono do estabelecimento autuado, encaminhou o processo em diligência à PGE/PROFIS para que emitisse parecer opinativo quanto a interpretação da norma acerca da tributação da operação de entrega de mercadorias adquiridas no Estado da Bahia a empresa localizada neste Estado, por conta e ordem de estabelecimento localizado no Estado de São Paulo, tendo manifestado entendimento de que a operação triangular envolve três sujeitos distintos, mas no caso em questão o complexo jogo de notas fiscais, demonstra que ocorreu uma venda interna dentro do Estado da Bahia, não ocorrendo uma operação triangular que envolve aplicação de alíquota interestadual.

Na manifestação acerca do Parecer, o autuado reapresentou os argumentos de que efetuou venda de aerogeradores a empresas localizadas em Estados do Nordeste e sua filial (Bahia), adquiriu mercadorias para construção das torres de concreto que integram os aerogeradores, fez a transferência para a matriz localizado no Estado de São Paulo, tributou com ICMS, tendo emitido notas fiscais de entregas aos construtores dos aerogeradores por sua conta e ordem.

Inicialmente, ressalto que o sujeito passivo apresentou diversos argumentos sobre o Parecer PGE/PROFIS, acerca da isenção na comercialização de aerogeradores (Convênio ICMS 101/1997); tributação sobre operações de transferências (Sumula nº 166 do STJ, RG 520, ADC 49 pelo STF); classificação das peças do aerogerador pela legislação do IPI conforme entendimento do CARF; incidência do ICMS DIFAL sobre mercadorias adquiridas que não transitarem pelo estabelecimento (art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96) que são periféricas a situação em questão, que foi a acusação de tributar uma operação de circulação de mercadoria dentro do Estado da Bahia, aplicando alíquota interestadual, o que implicou na exigência da diferença entre a alíquota interna e interestadual.

Ressalto que não se está discutindo a tributação sobre a comercialização de aerogeradores que é reconhecidamente contemplada com isenção (Convênio ICMS 101/1997), inclusive sobre as peças e partes (art. 264 do RICMS/BA), nem tributação sobre operações de transferência, que foi feito pelo estabelecimento autuado destacando o ICMS nas notas fiscais de transferência, que foi validado pela fiscalização, tendo deduzido do valor exigido pela alíquota interna.

Também a acusação não tem qualquer relação com aquisições de bens destinados a uso ou consumo “sem transitar pelo estabelecimento adquirente”.

Destaco ainda que não se está discutindo a obrigatoriedade de circulação física da mercadoria (BA → SP) e retorno, visto que a questão central da acusação é de que foi feita uma aquisição da mercadoria no Estado da Bahia, que o adquirente encaminhou para outra empresa localizada, também situada no Estado da Bahia, mas foi operacionalizada como transferência para a mesma empresa localizada no Estado de São Paulo e entrega por aquele estabelecimento a empresa que efetivamente recebeu a mercadoria localizada no Estado da Bahia, caracterizando uma operação

interna, fato que foi objeto da apreciação na decisão ora recorrida de ofício e Parecer exarado pela PGE/PROFIS.

Feito estas considerações, passo a análise dos documentos juntados com a defesa, confrontado com os demonstrativos elaborados pela fiscalização.

Conforme Parágrafo Vigésimo do Contrato Social da empresa (fl. 170) a WWP Juazeiro tem como “*objetivos de fabricação e/ou industrialização para uso próprio ou de terceiros de torres especiais para conversores de energia eólica, bem como sua comercialização, produção de concreto para fundações de aerogeradores e serviços de concretagem, atividades de importação e exportação de materiais, insumos e produtos e componentes, empregados no processo de fabricação e/ou industrialização de torres de aerogeradores e produção de concreto*”.

No demonstrativo elaborado pela fiscalização foram relacionados às linhas 11.973 a 19.967 (arquivo gravado no CD de fl. 16) produtos que foram objeto da autuação: Anilha, porca, parafuso, olhar de zinco, tubo, placa, calço, grampo, trava, etiquetas de escada, tira isolante, película, esticador, anel de vedação, conector, tampa, manilha, prisioneiro, arruelas, argamassa, cabo, tira de espuma, suporte de abertura de ar, entre outros.

Com relação aos documentos fiscais das operações, indico a título de exemplo:

1. Em 19/06/2015, às **12:08:48** min, o estabelecimento autuado (WOBBEN/Juazeiro/BA) emitiu a Nota Fiscal nº 2472 (fl. 142) indicando o CFOP 6152 (Transferência de mercadoria adquirida/terceiros), contra o estabelecimento da Wobben CNPJ 01.237.335/0001-66 (Sorocaba/SP), relativo a saídas de *parafusos e arruelas*, constando dados adicionais de “mercadoria entregue por conta e ordem a empresa MORRO BRANCO I ENERGÉTICA” localizada no município de Sento Sé/BA. Operação tributada com alíquota de 4%, transportada pela carreta - Placa HUJ 6324.
2. Na mesma data (19/06/2015), às **16:06:50** min, o autuado (Juazeiro/BA) emitiu a Nota Fiscal nº 2533 (fl. 142/verso), relacionando as mesmas mercadorias, indicando CFOP 5.949 (Outras saídas) contra a MORRO BRANCO I ENERGÉTICA”, (CNPJ 19.353.878/0002-10 - Sento Sé/BA), constando entrega por conta e ordem da Wobben CNPJ 01.237.335/0001-66 (Sorocaba/SP), conforme NFe de “Transferência Simbólica nº 2472”. A **Operação não foi tributada**.
3. Na mesma data (19/06/2015), às **17:55:49** min, a WOBBEN (Sorocaba/SP), emitiu a Nota Fiscal nº 63312 (fl. 143/verso), relacionando as mesmas mercadorias, com CFOP 6.117 (Venda de mercadorias adquiridas) contra o estabelecimento da MORRO BRANCO I ENERGÉTICA (Sento Sé/BA), constando que se trata de mercadorias da Nota Fiscal-e nº 2472 e entregue pela NFe 2533, e ainda REMESSA PARCIAL da Nota Fiscal-e nº 59.387 de 27/07/2015. **Operação não tributada**.
4. Na fl. 143 foi juntado cópia da Nota Fiscal nº 59.387 de 27/02/2015, que indica faturamento de um Aerogerador (venda para entrega futura) emitida pela WOBBEN (Sorocaba/SP), contra a MORRO BRANCO I ENERGÉTICA (Sento Sé/BA). **Operação não tributada**.

No demonstrativo analítico gravado na mídia de fl. 16, a fiscalização considerou a operação triangular relativa as Nota Fiscal nº 2472, Nota Fiscal nº 2533 como uma operação interna, que resultou na efetiva venda da mercadoria por uma empresa situada no Estado da Bahia (Wobben) para outra empresa localizada no mesmo Estado (MORRO BRANCO), utilizado na construção de torre de concreto para assentamento de aerogerador eólico e exigiu o ICMS pela alíquota interna, deduzindo o valor que foi pago (transferência da Wobben/BA, para Wobben/SP) conforme linhas 19401 e 1951 gravado na mídia (Excel) de fl. 16:

Data	NFe	Base Cálculo	Valor IPI	Valor Produto	Aliq. %	ICMS Debitado	Aliq. %	Base Cálculo	ICMS a menor
19/06/15	2472	1.669,03	166,90	1.669,03	4	66,76	17	1.930,45	261,42

O mesmo procedimento se aplica às demais operações objeto da autuação destinadas às empresas MUSSAMBE ENERGÉTICA S/A (CNPJ 19.353.849/0002-58); BARAUNAS I ENERGÉTICA S/A e

BARAUNAS II ENERGÉTICA S/A (CNPJs 19.354.626/0002-05 e 19.905.679/0002-77) e BANDA DE COURO ENERGÉTICA S/A, (CNPJ 19.905.727/0002-27, todas localizadas no Estado da Bahia.

Conforme previsto no art. 13, I, “a” da Lei nº 7.014/96, o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é em se tratando de mercadoria ou bem: “*a) o do estabelecimento onde se encontrem, no momento da ocorrência do fato gerador*”.

Ressalte-se que a fiscalização juntou a autuação cópia da resposta da Consulta e Decisão Normativa CAT nº 4 da SEFAZ/SP (fls. 12 a 15), que trata de diversas situações em operações de venda a ordem, que reproduzo em parte abaixo:

**6) Alíquota do ICMS em operação interestadual:**

**Resposta à Consulta nº 268, de 14 de setembro de 2004.**

*Venda à ordem - Alíquotas aplicáveis em operações entre contribuintes do ICMS - Conceito legal de contribuinte – Considerações*

...  
2. a) *A Consulente, por seu estabelecimento paulista, venderá mercadoria para empresa situada também em São Paulo e que, também, é contribuinte do ICMS, porém, a entrega será efetuada no Estado do Paraná;*

...  
2.c) *A Consulente venderá mercadoria para empresa situada no Estado do Rio Grande do Sul, também contribuinte do ICMS, porém, a entrega será efetuada em estabelecimento no Estado de São Paulo.*

...  
4.1. *No caso do item “2.a” desta resposta, em que o contribuinte paulista vende mercadoria para outro contribuinte paulista e se obriga a entregá-la para terceiro, situado em outro Estado, por conta e ordem do adquirente, observando as regras do artigo 129, § 2º, do RICMS/2000, esclarecemos que a sua operação própria é interna e a alíquota aplicável, regra geral, é a prevista no artigo 52, I, do RICMS/2000. Tal conclusão decorre da análise dos artigos 2º, inciso I, e 36, inciso I, do RICMS/2000 que determinam: “Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto (...): I - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (...); “Artigo 36 - O local da operação ou da prestação, para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é (...): I - tratando-se de mercadoria ou bem: a) onde se encontrem, no momento da ocorrência do fato gerador; (...)" (grifo nosso).*

...  
4.3. *Quanto à indagação do item “2.c”, sobre a venda pela Consulente de mercadoria para empresa do Rio Grande do Sul, mas com entrega a ser feita a terceiro em São Paulo, observamos que se trata de operação interna (gn).*

4.3.1. *Registre-se que, ressalvada a hipótese de que trata o subitem 4.1, em que o vendedor remetente e o adquirente original são paulistas, a alíquota interestadual se aplica apenas quando a entrega é feita a destinatário situado em outro Estado, pois não é a Nota Fiscal que define uma operação interestadual, mas a saída física da mercadoria de um Estado para outro (conforme acórdão da 2ª T. do STJ - mv - Resp. 37033 - SP, Rel. para o Ac. Ministro Ari Pargendler, j. Em 06/08/98 - DJU 1 31/08/98, pág. 54).*

4.3.2. *Por outro lado, o Egrégio Tribunal de Alçada Civil deste Estado (Apelação nº 240.990), negou agasalho à pretensão do Fisco paulista de cobrar o ICMS de contribuinte paulista que efetuara transmissão de propriedade de mercadoria que adquirira no Estado do Paraná e que nunca saíra fisicamente daquele Estado. Além disso, a Lei 6.374/89 (artigo 23, § 3º) e o RICMS/2000 (artigo 36, § 4º) ao dispor sobre o local da operação ou prestação, para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, presumem interna a operação se o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território paulista, com destino a outro Estado ou a efetiva exportação.*

4.3.3. *Assim, conclui-se que, na venda efetuada por estabelecimento paulista para empresa de outro Estado, com a entrega a ser efetuada a terceiro em território paulista, a operação será considerada interna e a alíquota aplicável, regra geral, é a prevista no artigo 52, inciso I, do RICMS/2000, tendo em vista o princípio da territorialidade e o fato de a circulação da mercadoria se dar exclusivamente dentro do Estado de São Paulo (grifo nosso)*

Portanto, entendo estar correta a exigência fiscal visto que assim como manifestou entendimento a administração tributária do Estado de São Paulo, em resposta à consulta, mesmo que não produza efeitos jurídicos aos contribuintes do Estado da Bahia, à venda efetuada por estabelecimento baiano “para empresa de outro Estado, com a entrega a ser efetuada a terceiro

*em território*" baiano, a operação será considerada interna e a alíquota do ICMS aplicável, regra geral, é a de 17% até 09/03/2016 de acordo com o texto do art. 15, I, "a" da Lei nº 7.014/96, e de 18% a partir desta, tendo em vista o princípio da territorialidade e o fato de a circulação da mercadoria se dar exclusivamente dentro da Bahia.

Neste sentido, coaduno com o entendimento manifestado pela PGE/PROFIS de que a Wobben como sociedade empresarial adquiriu mercadorias de fornecedores localizados no território do Estado da Bahia e tendo entregue a mercadoria em outro Estado, como manifestado na *Resposta à Consulta nº 268/ 2004 do fisco paulista no item 6:*

a) *Venda de mercadoria à empresa situada em São Paulo e entrega em outro Estado: aplica-se a alíquota interna do Estado de São Paulo, ou seja, 18% visto que a operação entre o fornecedor e o adquirente originário é interna*" (grifo nosso).

E da mesma forma, o item "c" da mesma consulta em relação a

c) *Venda de mercadoria à empresa situada em outro Estado (Rio Grande do Sul) e entrega no Estado de São Paulo: "Aplica-se a alíquota interna do Estado de São Paulo, uma vez que se considera interna a operação, quando não se comprovar a saída da mercadoria do território do Estado de São Paulo"* (grifo nosso).

Pelo exposto, na situação em questão, como apreciado no voto vencido da decisão recorrida de ofício, entendimento manifestado no Parecer da PGE/PROFIS e da resposta da Consulta 268/2004 do fisco paulista, que embora não crie vinculação ao fisco baiano, sendo o ICMS um imposto de competência dos Estados, na situação em questão, a Wobben adquiriu mercadorias de fornecedores localizados no Estado da Bahia e entregou a mercadoria a empresa também localizada no Estado da Bahia, o que caracteriza uma operação interna que se submete a alíquota de 18% (17% até fevereiro de 2016) e a fiscalização fez a devida compensação do valor exigido, relativo ao imposto que foi pago ao Estado da Bahia, tributadas pela alíquotas de 4% e 12%, exigindo a diferença.

Ressalto que na Decisão ora recorrida o Relator rejeitou a prejudicial de decadência, (Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0), fundamentando que o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o valor do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, visto que o sistema INC indica: "*que não houve recolhimento do imposto normal no período fiscalizado, motivo pelo qual não há que se falar no art. 150, § 4º do CTN*".

E quanto à multa aplicada, ressalto que este órgão não tem competência para reduzir, cancelar, exercer controle de constitucionalidade ou negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, conforme disposto no art. 167, I e III do RPAF/BA.

No voto vencedor não foram contestadas tais apreciações, o que entendo terem sido acatadas.

Face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, reformando a Decisão de IMPROCEDENTE para PROCEDENTE o Auto de Infração.

## VOTO VENCEDOR

Peço licença ao D. Relator para divergir, respeitosamente, nada obstante o exaustivo e criterioso trabalho empreendido no exame deste caso. Para melhor clareza, divido este Voto em duas partes: o Resumo dos Argumentos dos envolvidos, e a Fundamentação da Divergência.

### 1 RESUMO DOS ARGUMENTOS DOS ENVOLVIDOS

#### 1.1 AUTUADA / RECORRIDA (WWP-BA)

O **"contrato de fornecimento"** (fls. 146/147v) foi firmado pela Wobben Windpower Indústria e Comércio Ltda. (Wobben), estabelecimento em Sorocaba/SP (CNPJ \*\*.\*\*\*.\*\*\*/0001-66) - WWP-SP, para *fornecimento de aerogeradores* (equipamentos que se sabe de complexa estrutura) nas dependências de clientes **tais como** (o caso não é o único dos autos, foi usado como exemplo por

todos os envolvidos) a Usina Eólica Morro Branco I, em Sento Sé/BA (EMB I), com indicação de que as remessas, por conta e ordem, seriam oriundas de estabelecimentos variados da Wobben, dentre os quais o de Juazeiro/BA (CNPJ \*\*.\*\*.\*\*\*/0022-90) - WWP-BA.

### 1.1. Objeto

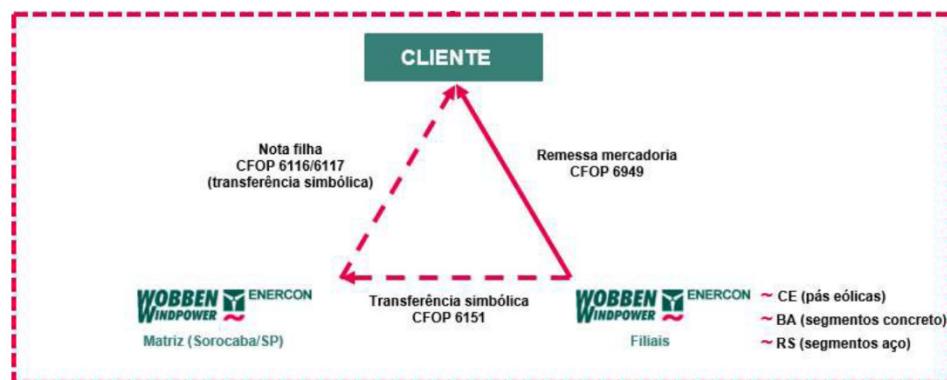
O objeto deste Contrato é o fornecimento pela Contratada à Contratante de 14 (quatorze) Aerogeradores ENERCON E-92 / 2.300 kW, com seus acessórios e pertenças, devidamente montados, conforme definido no Anexo 1 – Escopo de Fornecimento, e aptos para entrarem em operação e permitir a operação comercial do Projeto nos termos da lei e da regulamentação aplicável, para a Usina Eólica Morro Branco I, com potência total instalada de 32,2 MW, localizada no município de Sento Sé, Estado da Bahia, Brasil.

As mercadorias indicadas nos demonstrativos da autuação (de cerca de cinquenta gêneros, sem contar as especificações, como *alças, amortecedores, anéis de vedação, anilhas, argamassa, arruelas* e outras, compatíveis com obras de construção civil para edificação das *torres* dos aerogeradores - isto é fato incontrovertido) foram **adquiridas no Estado da Bahia** (operações internas e importações) pela WWP-BA; **transferidas simbolicamente** da WWP-BA para a WWP-SP - CFOP 6.152 - “*Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros*”), tributadas à alíquota interestadual; e **transitadas fisicamente** da WWP-BA para a EMB I (CFOP 5.949 - “*Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado*”).

A WWP-SP, insista-se, figura como contratada; a EMB I, como contratante; e a contratada emitiu as faturas em face da contratante (CFOP 6.117 - “*Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura*”). A WWP-SP recebeu os pagamentos da EMB I pelo fornecimento dos aerogeradores em sua conta corrente bancária (fls. \_\_\_\_/\_\_\_\_).

A WWP-BA **não participou de qualquer relação documentada nos autos com a EMB I**, sendo uma mera remetente, à ordem da WWP-SP, de itens que integram o objeto (único) daquele contrato entre WWP-SP e EMB I; ademais, transferiu simbolicamente (ICMS à alíquota interestadual) os itens para a WWP-SP.

Ainda que os CFOPs escolhidos gerem alguma dúvida (não se veem os CFOPs de venda à ordem, lembrando que o autuado não é comerciante), e ainda que haja sólido entendimento pela não incidência de ICMS nas transferências, a documentação é compatível com a de uma operação triangular (como a “venda à ordem”) - art. 40 do Convênio s/n de 15/12/1970, arts. 340 a 343 do RICMS-BA/12. Eis o diagrama da operação (memoriais da Recorrida):



### 1.2 AUTUANTES (fls. 149/154)

A premissa da autuação é a de que o RICMS-BA/12, arts. 340 e 342 (em conformidade com o art. 40 do Convênio s/n de 15/12/1970), **exige** que em uma operação triangular (venda à ordem) **haja três sujeitos com personalidade jurídica distintas** ocupando as posições de “destinatário”, de “vendedor remetente”, e de “adquirente originário”.

Para a Fiscalização, a venda à ordem da WWP-SP para a EMB I estaria descaracterizada na parte do contrato que foi objeto de remessas internas, dentro do território baiano, da WWP-BA para a EMB

I, já que a WWP-SP e a WWP-BA são estabelecimentos de uma mesma pessoa.

A Fiscalização entendeu que tais operações, em que há remessas físicas entre a WWP-BA e a EMB I (ambas situadas no território da Bahia), a despeito da documentação apresentada (compatível com uma operação triangular), sujeitar-se-iam a tributação interna, na Bahia.

Por isso, a Fiscalização desconsiderou a remessa simbólica interestadual (CFOP 6.152), e cobrou o ICMS da WWP-BA (circulação interna), deduzindo o valor que a WWP-BA submeteu à tributação, para a Bahia, sob alíquota interestadual.

#### 1.3 JULGAMENTO DE PRIMEIRO GRAU (fls. 185/190)

O Auto de Infração foi julgado improcedente em primeiro grau. Prevaleceu, por dois votos contra um, o entendimento de que: *os Autuantes não apresentaram nenhuma prova que a empresa autuada recebeu os pagamentos pela entrega das torres de concreto, como informam no processo. Quanto a autuada, na sua defesa, conseguiu mostrar que não se tratava da venda de um equipamento de forma isolada, no caso as torres de concreto, mas o fornecimento, instalação e colocação em funcionamento de uma usina de geração de energia eólica pela matriz da empresa.*

Todos os fatos mencionados neste excerto da decisão são incontrovertíveis.

#### 1.4 PARECER DA PGE/PROFIS (fls. 206/210)

Instada por esta Câmara (fl. 211), por meio de ilustre integrante a D. Procuradoria Fiscal e da Dívida Ativa, Procuradoria Geral do Estado (PGE/PROFIS) ofereceu parecer, aprovado pela D. Procuradora Assistente do Núcleo de Consultoria e Assessoramento (NCA), em sentido contrário ao da decisão de primeiro grau, e sustentou a autuação.

Fez menção ao art. 116 do CTN (aludindo implicitamente à assim conhecida “norma geral antielisão”); disse que convenções particulares não podem se opor à realidade; afirmou que o contrato de empreitada (caracterizado entre a WWP-BA e a EMB I, para a construção das torres) destaca-se do contrato de fornecimento dos aerogeradores; firmou a premissa de que na operação de venda à ordem está descaracterizada quando os envolvidos são estabelecimentos de um mesmo titular.

### 2 FUNDAMENTOS DA DIVERGÊNCIA

O Sr. Relator lavrou seu voto a partir dos argumentos do Voto Vencido e dos Autuantes, acolhendo parcialmente a argumentação da PGE/PROFIS. Este voto centra seus argumentos no Parecer da PGE/PROFIS, na parte acatada pelo Sr. Relator.

Ao dizer que há nos autos evidências de um contrato de empreitada (informal, não há qualquer instrumento ou documento que o evidencie) entre a WWP-BA e a EMB I, a PGE/PROFIS não observou que todos os pagamentos foram efetuados pela EMB I à WWP-SP (aliás, essa investigação não foi feita pelos autuantes, conforme fundamento da decisão de primeiro grau; mas a própria Recorrida cuidou de apresentar extratos bancários que dão conta desse fluxo financeiro, fls. 228/229).

Não houve, portanto, fluxo financeiro entre a EMB I e a WWP-BA.

Ademais, não há nos autos evidências desse ajuste lateral entre a EMB I e a WWP-BA. Há tão só a asserção da PGE/PROFIS de que se houver obras civis, houve empreitada; e se há empreitada, ocorreu contratação (entre EMB I e WWP-BA) independente da contratação para fornecimento de aerogeradores (entre a WWP-SP e a EMB I).

Fica evidente que as seguintes premissas adotadas pela PGE/PROFIS são **inovações na ordem jurídica**:

- que **(a)** a operação triangular pressupõe a participação de três sujeitos com personalidades jurídicas distintas;

- que (b) a legislação de “venda” não se aplica a “transferência”;
- que (c) se houver obras civis, configura-se um contrato de empreitada; e
- que (d) se houver contrato de empreitada, este é necessariamente dissociado do contrato de fornecimento de aerogeradores.

Para sustentar essas teses, a PGE trouxe a transcrição do art. 481 do Código Civil, rejeitou a transferência como venda, transcreveu ementas de julgados do TJES e parecer de órgão consultivo do Fisco Paulista. Afirmou que se está diante de um contrato de empreitada, uma vez que há uma obra específica contratada mediante remuneração.

Se mantido o entendimento esposado pelo ilustrado opinativo, criar-se-á **direito objetivo** (regras sobre contratos mercantis) por meio de um Auto de Infração e decisão desta Câmara, o que nos afigura **invasão competência legislativa da União, art. 22, inciso I da CF/88**, para além de perigosa desconsideração da estrita legalidade tributária.

Insista-se: essas regras **não se encontram expressas em qualquer diploma legal, seja empresarial, seja tributário (nem no âmbito constitucional, nem no nacional, nem no da legislação baiana)**.

Ademais, esses elementos vislumbrados pela PGE/PROFIS também se dissociam do caso em exame.

Está nos autos, fls. \_146/147v, que o objeto do contrato é um todo unitário. Um pouco de conhecimento prático sobre o mercado, sobre as instalações e sobre o funcionamento de uma unidade de geração de energia elétrica (inclusive parques eólicos) conduz à convicção de que se trata de operação relativamente complexa e sofisticada, contemplando instalações físicas e pertenças de dimensões vultosas.

Não é incomum que em operações complexas e sofisticadas, a pessoa jurídica se desdobre em unidades produtivas (estabelecimentos com estrutura de filial, e inscrições nos registros empresariais e fiscais), cada uma por vezes com especializações distintas.

Isso não gera, segundo o Direito Brasileiro, qualquer dever de que cada unidade produtiva (filial) seja co-contratada pelos clientes da pessoa jurídica, ou que sejam necessariamente contratadas em pactos adjetos autônomos. Tampouco impede que se reconheça juridicidade entre as operações entabuladas bilateralmente entre as unidades produtivas distintas da mesma pessoa jurídica, dado que em geral detêm elementos de empresa dissociados (título de estabelecimento, objeto empresarial, fundo empresarial, quadro de pessoal, contratos, direitos, obrigações, cadastros fiscais e administrativos etc.).

Um argumento contra o contribuinte (sobre decadência) vem faticamente em seu socorro: lembre-se que a JJF afastou a decadência porque “*O auditor comprovou à fl. 150 o que também está registrado no sistema de informática desta Secretaria destinado às informações dos contribuintes (INC): que não houve recolhimento do imposto normal no período fiscalizado, motivo pelo qual não há que se falar no art. 150, § 4º do CTN.*”

Ora, se não houve recolhimento de imposto no período, reforça-se a tese de que o estabelecimento autuado (WWP-BA) age como uma *longa manus* do WWP-SP: adquire em nome próprio mercadorias internamente no Estado da Bahia, e as remete à ordem do estabelecimento WWP-SP para os clientes daquela WWP-SP (por exemplo, a contratante EMB I).

Não pode a “interpretação fática” da Autoridade Tributária desconsiderar a legítima contratação (fundada na liberdade de contratar, na livre iniciativa, fundamento da Ordem Econômica conforme art. 170, *caput* da CF/88), que se justifica ainda por circunstâncias logísticas e comerciais, e que se evidencia pelo fluxo de recursos da contratante para a contratada.

Ademais, essa “interpretação econômica”, consoante advogou-se no parecer da PGE/PROFIS, fechou os olhos para o fato econômico de que a atuação da WWP-BA é evidentemente secundária.

Construir torres (obra de engenharia civil) para os aerogeradores (que são o todo, e não tão-somente os equipamentos eletromecânicos) é obviamente parte secundária da entrega de aerogeradores completos, aptos a funcionar.

Não há prova alguma, nem indício, de qualquer dissimulação do fato gerador.

Um exemplo simplório pode ajudar. Quem contrata um eletricista para implantar luminárias em uma residência, eventualmente receberá no bojo do serviço alguns retoques em alvenaria e gesso. Ora, é óbvio que não se trata de um serviço de engenharia civil, autônomo, dado que a “obra” é secundária, é tão-somente um meio (retoques de alvenaria e gesso) para a entrega do serviço (instalação de luminárias).

Cumpre destacar que trilhar por esse caminho implicaria desconsiderar toda a documentação particular e fiscal elaborada, desconsiderar-se-ia a autonomia dos estabelecimentos, desconsiderar-se-iam as práticas de mercado e a situação concreta; aplicar-se-ia uma “dissimulação” (sem sequer indicar quais seriam os elementos legais, e nem lei há para isso, dessa dissimulação) - tudo **sem que haja lei ordinária a regular o parágrafo único do art. 116 do CTN**.

Saliento que o STF expressamente registrou, ADI 2446, j. em 11/04/2022, que “*A plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos*” - excerto do voto condutor, destaque nosso.

Acresça-se que, *data venia*, a leitura que a PGE/PROFIS faz da Súmula nº 166 e da ADC 49 nos parece distante do que foi firmado pelo STJ e pelo STF. Jamais se desconsiderou, ali, o princípio da autonomia dos estabelecimentos, que deflui de preceitos da Lei Complementar nº 87/96.

Na ADC 49 (ainda pendente de julgamento de recurso), ao afirmar a declaração de inconstitucionalidade parcial do art. 11, § 3º, inciso II da LC 87/96, o STF se valeu da técnica da **interpretação conforme, sem redução de texto**, excluindo de seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Isso para fazer prevalecer, no âmbito da competência para a imposição do ICMS, a circulação jurídica (e não a mera circulação física), na esteira de julgados históricos daquele Pretório Excelso.

Em outras palavras, apenas se fixou a premissa de que não há, *necessariamente*, operação (jurídica) de circulação de mercadoria, a ensejar tributação por ICMS, nas transferências (remessas entre estabelecimentos de um mesmo titular), ainda que os estabelecimentos estejam situados em unidades distintas da federação.

Se o STF e o STJ tivessem decidido conforme argumenta a PGE, os estabelecimentos de um mesmo titular estariam, por exemplo, eximidos de inscrição estadual, e as pessoas jurídicas poderiam concentrar sua tributação onde bem entendessem, o que não é verdade e não foi assim decidido. Se assim fosse, toda e qualquer operação jurídica entre estabelecimentos seria inválida. Não seriam válidos empréstimos, locações, aquisições, transferências entre unidades produtivas de uma mesma pessoa jurídica.

A Teoria das Relações Jurídicas e a Teoria da Pessoa Jurídica haveriam sido reescritas! O art. 126, inciso III do CTN e o art. 11, § 3º, inciso II da LC 87/96, teriam sido feitos letra morta!

O negócio jurídico (operação triangular) tem de ser considerado, neste caso concreto, como um todo, pois as bases materiais são comuns. Há nele duas operações jurídicas translativas de propriedade (circulação jurídica) justapostas, imbricadas (uma não existiria sem a outra), englobadas (entre a WWP-BA - ou seus fornecedores, se a tese da PGE/PROFIS prevalecer - e a WWP-SP; e entre a WWP-SP e a EMB I); e há apenas uma circulação física, o que reduz custos logísticos, contribuindo para a eficiência do processo econômico. O “vendedor remetente” fica encarregado de entregar a mercadoria diretamente ao “destinatário” por conta e ordem do “adquirente originário”.

Não há evidências (contrariamente ao que assenta a PGE) de que o objeto do contrato foi dividido. Nem era de se esperar que o fosse, dadas as circunstâncias logísticas, empresariais e comerciais do segmento de equipamentos para geração de energia eólica. A **operação jurídica** indiscutivelmente se deu entre WWP-SP e a EMB I, figurando a WWP-BA como remetente por conta e ordem da WWP-SP (transferindo simbolicamente - mas com efeitos jurídicos reconhecidos e assegurados pela legislação tributária) de uma fração de bens que integram o objeto (único) do contrato entre a WWP-SP e a EMB I.

Às últimas consequências, a tese do Estado da Bahia (no Auto de Infração e no parecer da PGE/PROFIS - contra ela, o voto vencedor no Acórdão JJF nº 0104-06/21 VD) é contrária aos interesses do Estado da Bahia. Para aplicá-la, ou

- (a) exigir-se-ia que a WWP-BA figurasse como co-contratada no fornecimento dos aerogeradores, **ofendendo a livre iniciativa e a eficiência econômica da operação**; ou
- (b) demandar-se-ia que a Wobben **encerrasse suas atividades no Estado da Bahia**, para manter o contrato exclusivamente em São Paulo, e/ou **contratasse outros fornecedores** na Bahia (ou em outros Estados) - concorrendo consigo mesma! - a fim de viabilizar a entrega do seu objeto.

Não existe regra a vigorar no Direito Privado (não vigora a regra que suponha a empreitada de construção civil como um objeto diverso em um contrato de fornecimento de aerogeradores), tampouco a partir do Convênio s/n de 15/12/1970, ou da Lei Complementar nº 87/96, ou da Lei nº 7.014/96, ou do RICMS-BA/12, ou qualquer outro diploma normativo de nosso conhecimento, e que impeça um estabelecimento, de titularidade comum à do estabelecimento vendedor, figurar na posição de remetente em uma operação triangular.

Também não vigora regra que impeça a operação triangular com “pernas” interestaduais e estabelecimentos de um mesmo titular.

Demonstro-o **usando como exemplo julgamento desta Câmara** (Acórdão CJF nº 0275-12/19, j. em 12/09/2019): o estabelecimento “vendedor remetente” (situado fora da Bahia), vendeu produção própria a “adquirente originário” (situado fora da Bahia); e remeteu as mercadorias de sua produção, sujeitas ao regime de substituição tributária (ST), diretamente a “destinatários” que se situavam na Bahia (filiais da “adquirente originária”), à ordem da “adquirente originária” (art. 340 do RICMS-BA/12). Típica “compra pela matriz, situada em uma UF, para entrega a uma filial situada em outra UF”.

A “vendedora remetente”, inscrita na Bahia como substituta tributária, foi autuada por ter recolhido o ICMS-ST para a UF de situação da “adquirente originária”, e não para a Bahia. A Fiscalização entendeu que *“a substituição tributária para a frente visa cobrir as operações subsequentes. Estas, portanto, ocorreram em território baiano, conforme admitiu a própria autuada. Logo, é a Bahia quem deve ser beneficiária do ICMS-ST”*.

A infração foi julgada insubstancial em primeiro e em segundo grau, pois *“Abrindo as duas planilhas em Excel elaboradas pelo Autuante [...], observa-se que as Notas Fiscais ali indicadas registam CFOPs 6401 e 6403 [...]. Como se pode verificar em consulta ao Portal da NFE [...] as Notas Fiscais nºs [...] tiveram como destinatário a cliente [...]. Portanto, a divergência entre o que foi declarado em GIA-ST e aquilo que foi recolhido encontra-se devidamente justificada por parte do Sujeito Passivo”*.

Ou seja, esta Câmara fez prevalecer a legalidade. A presença de dois estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (na posição de “adquirente originário” e “destinatário”) não desnaturou a operação triangular.

Nesse sentido, também como exemplo, a SEFAZ/SC emitiu solução de consulta referendando “transferência à ordem” (no caso, uma remessa interestadual para industrialização, com retorno para outro estabelecimento catarinense) - Resposta à Consulta nº 56/2021:

*Nada impede que o papel pardo produzido em Três Barras seja transferido para o estabelecimento de Porto Feliz e este promover remessa para industrialização (branqueamento) e posterior retorno ao estabelecimento encomendante. Essa operação deve ser realizada conforme legislação paulista. No caso da entrega da mercadoria em estabelecimento diverso do que consta como destinatário, esta Comissão enfrentou a questão na resposta à Consulta 141/2011, segundo a qual a operação deveria ser documentada com Nota Fiscal (RICMS-SC, Anexo 5, art. 32, I) e, no caso de a mercadoria ser entregue em local diverso do endereço do destinatário, essa circunstância deveria ser consignada no campo “informações complementares”, conforme art. 36, VII, a, do mesmo Anexo.*

Semelhantemente, a SEF/MG, que expressamente acolheu aplicação analógica da disposição sobre “venda à ordem” à “transferência à ordem”, quando uma empresa mineira (vendedora remetente) fez venda à ordem a outra empresa (adquirente originária), com filial em Minas Gerais, e fez (a mineira) remessa interestadual à filial não-mineira da adquirente originária (destinatária). Foi a Consulta de Contribuinte nº 174, de 01/09/2014, assim ementada:

*Aplicam-se, analogicamente, os procedimentos de “venda à ordem”, previstos no art. 304 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, que têm supedâneo no Convênio ICMS S/Nº, de 15/12/1970, às operações interestaduais, quando houver previsão legal ou autorização do Fisco da unidade da Federação envolvida na operação.*

Assim, o entendimento do Fisco Paulista (Decisão Normativa CAT nº 4, de 24/02/2005), que se pretende repetir na Bahia, é o de que não se pode dar tratamento de “venda à ordem” à “transferência à ordem”. Esse entendimento parte da premissa de que o tratamento dado na legislação à “venda à ordem” é excepcional, quase que um “favor” do Fisco, quando se trata de mero reconhecimento de operação absolutamente corriqueira, regular, de duas operações de circulação jurídica, e uma física. Ou seja, é inovação da ordem jurídica (Direito Privado), *data venia* vedada à Administração Tributária.

Penso que as circunstâncias dos autos (unicidade de objeto contratual) afastam, por exemplo, os precedentes do STJ sobre venda, pela matriz sediada em uma UF, de mercadoria entregue pela filial sediada em outra UF (REsp nº 122.405 / MG, j. em 07/12/1999; REsp. 87.862 / MG, j. em 27/02/1997; REsp nº 40.068 / MG, j. em 11/04/1994 etc.). Ali se discutia a venda de *mercadorias*, e não de bens inseridos em um contexto de fornecimento de um objeto específico, único, complexo, como aqui se examina (aerogeradores).

Penso também que as circunstâncias dos autos (envio de insumos para a construção de parte do objeto contratual único) determinam a distinção do “precedente” invocado pela PGE/PROFIS em fiscalidade distinta (Resposta à Consulta nº 268, de 14/09/2004, da SEFAZ/SP).

Ali, as mercadorias “capas de chuvas” e “luvas de plástico descartáveis” eram produzidas por diversas filiais, e comercializadas pela matriz; aqui, nada evidencia que a WWP-BA seja uma comerciante de “porcas e arruelas” (muito pelo contrário, nada recolhia de ICMS!), pois o objeto da empresa (atividade econômica da matriz, WWP-SP) é a do CNAE 27.10-4-01 (fabricação de geradores de corrente contínua e alternada, peças e acessórios), ao passo que a filial (WWP-BA) registra como principal a do CNAE 23.30-3-01 (fabricação de estruturas pré-moldadas de concreto armado, em série e sob encomenda).

Melhor seguir a linha, como destacou a Recorrida, de julgados em âmbito Administrativo Federal (exemplificou com os PAFs nºs 10855.720958/2013-46, 10855.913539/2009-70, e 16027.720387/2017-11), que reconhecem unicidade ao objeto do contrato de fornecimento de aerogeradores (para abranger todas as suas pertenças, inclusive as torres).

De mais a mais, como salientou a Recorrida, as operações com os equipamentos e acessórios para aproveitamento das energias solar e eólica especificados no Convênio ICMS 101/97, desde que beneficiadas com isenção ou tributadas com alíquota zero do IPI, são isentas (art. 246, inciso XIX do RICMS-BA/12).

Ou seja, ainda que por absurdo se mantivesse a desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelos envolvidos, e se estivesse caracterizada a operação de circulação interna (contra a prova dos autos), supondo tratar-se de materiais para o emprego na construção de torres de

aero geradores (é o que aparenta, não temos investigação do Fisco sobre esse ponto), não incidiria ICMS por força do art. 246, inciso XIX do RICMS-BA/12, c/c o Convênio ICMS 101/97.

Por todas essas circunstâncias, penso que **agiu com correção a 6ª JJF**, ao afirmar que não restou plenamente caracterizada a conduta irregular da Autuada (ora Recorrida), uma vez que não existem nos autos (nem há registros durante a ação fiscal de atividade tendente a colhê-los) de elementos suficientes para se determinar com segurança, o cometimento da infração, pois os Autuantes não apresentaram qualquer prova que a filial autuada recebeu os pagamentos pela entrega das torres de concreto, como informam no processo. A prova produzida pela Recorrida é, em meu sentir, apta a afastar a pretensão exacial do Estado da Bahia.

Sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 279757.0045/20-5, lavrado contra **WOBBEN WINDPOWER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA**.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Henrique Silva Oliveira, José Raimundo de Oliveira Pinho, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana e Marcelo Mattedi e Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de setembro de 2022.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR/VOTO VENCIDO

HENRIQUE SILVA OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS