

**PROCESSO** - A. I. N° 207103.0010/22-5  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SIEMENS GAMESA ENERGIA RENOVÁVEL LTDA.  
**RECORRIDOS** - SIEMENS GAMESA ENERGIA RENOVÁVEL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0311-06/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 21/05/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0165-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS OU BENS NÃO DESTINADOS AO EMPREGO NA PRODUÇÃO. MATERIAIS DE USO E CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO. 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 ou ativo permanente do estabelecimento, não estão diretamente relacionadas ao processo de produção. **a)** BASE DE CÁLCULO. Comprovado ter o Autuante se equivocado quanto ao cálculo da base tributável em período anterior a dezembro de 2017, nos termos contidos no § 6º, do Art. 17 da Lei nº 7.014/96. Infração parcialmente subsistente; **b)** AQUISIÇÃO DE DESENGRAXANTE. Comprovado o regular recolhimento do ICMS devido a título de DIFAL, de acordo com documentação trazida aos fólios. Infração não caracterizada; **c)** PRODUTOS LANÇADOS NA EFD COMO MATERIAL DE CONSUMO. A escrituração fiscal deve ser tomada como base para a fiscalização em suas análises. Havendo erro ou equívocos na escrituração, o contribuinte deveria retificar os seus arquivos do SPED FISCAL na forma e prazo determinados. Redução feita em relação a operações de anulação de emissão de documentos fiscais emitidos equivocadamente e operações que não se caracterizaram como interestaduais, bem como operações para industrialização por terceiros. Infração parcialmente subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade. Negado o pedido para realização de perícia e/ou diligência. Não acolhido o pleito para redução ou afastamento da multa, por falta de previsão legal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 24/03/2022, no valor de R\$ 294.357,93, em razão das seguintes irregularidades:

***Infração 01 - 06.02.01:** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2017, janeiro a setembro e dezembro de 2018 e julho, novembro e dezembro de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 139.259,88, acrescido da multa de 60%,*

prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

*Consta que se refere a aquisições de materiais de uso e consumo e prestações de serviços de transportes, cláusula FOB, cujas operações tiveram início em outras UFs, não estando vinculadas às operações ou prestações subsequentes alcançadas pela incidência do ICMS, e que o ICMS da DIFAL está inserido na base de cálculo da mesma, pois o valor da DIFAL passou a integrar a sua própria base de cálculo, a partir de 01/01/2016, conforme Lei 13.373 de 22/09/2015.*

**Infração 02 - 06.02.01:** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2018 e janeiro, abril, maio, agosto e outubro de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 94.126,03, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

*Consta que se refere a aquisições de desengraxantes, material de uso e consumo, não tendo sido apurado nem recolhido o respectivo ICMS da DIFAL, sendo lançadas as operações nos livros de Entrada/EFD, com o CFOP 2128, quando o correto seria 2556.*

**Infração 03 - 06.02.01:** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de setembro a dezembro de 2017, janeiro, maio e agosto a novembro de 2018 e janeiro a março, maio a agosto e outubro a dezembro de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 60.972,02, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

A 6ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0311-06/22-VD (fls. 305 a 333), com base no voto a seguir transcrito:

*“O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.*

*Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca da ação fiscal através da transmissão pelo Domicílio Tributário Eletrônico de Termo de Intimação Inicial datado de 10/01/2022, cuja ciência se deu de forma tácita em 17/01/2022 (fls. 09 a 11).*

*Constatado, ainda, ter sido lavrado Termo de Início de Fiscalização em 10/01/2022, consoante documento de fl. 08.*

*A cientificação da lavratura do Auto de Infração se deu através do Domicílio Tributário Eletrônico por meio de mensagem eletrônica transmitida em 28/03/2022 (fl. 58), com ciência tácita, em 04/04/2022.*

*A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram às fls. 15 a 55-v, impressa, além da mídia de fl. 56.*

*O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.*

*Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação, bem como manifestação posterior à informação fiscal.*

*Existem questões preliminares a serem apreciadas, não sem antes avaliar o pedido para realização de diligência, formulado ao final da impugnação apresentada, o qual indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:*

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

*a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*c) a verificação for impraticável.*

*§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo” (grifei).*

*A justificativa para a desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para a empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais e conhecimentos de transporte emitidos e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder do contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.*

*Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, sendo o pleito realizado de maneira imprecisa, vaga, genérica e aleatória.*

*De igual modo, não observou o contribuinte o teor do artigo 145 do RPAF/99, em seu parágrafo único, que determina:*

*“Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.*

*Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço”.*

*Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.*

*E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de não poder se alegar desconhecimento da legislação.*

*Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:*

*“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes”.*

*Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, caminha no mesmo sentido e demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:*

*“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.*

*Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:*

*“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.*

*Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.*

*Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.*

*Em relação a tais argumentos, pertinente, ainda, reproduzir a decisão contida no REsp 1.468.436/RS, cujo Relator Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 01/12/2015 pela 2ª Turma, assim se posicionou:*



*“De comum sabença, cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso (c.f. AgRg no AREsp 107.884/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 16/05/2013), não estando obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pela parte quando já encontrou fundamento suficiente para decidir a controvérsia (c.f. EDcl no AgRg no AREsp 195.246/BA, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia FILHO, DJe 04/02/2014). Relembre-se, conjuntamente, que a motivação contrária ao interesse da parte não se traduz em maltrato ao artigo 535 do CPC (v.g.: REsp 686.631/SP, Rel. para acórdão Min. Sidnei Beneti, DJe 01/04/2009 e REsp 459.349/MG, Rel. Min. Castro Filho, DJ de 18/12/2006)”.*

*Quanto a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, esclareço, de início, que conforme já relatado linhas acima, a empresa foi formal e devidamente cientificada da lavratura do Auto de Infração através do Domicílio Tributário Eletrônico, sendo enviados por tal meio eletrônico, na oportunidade, os demonstrativos que embasaram o lançamento (fl. 58).*

*Por outro lado, os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e como já dito, fartamente comprovados por documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte, além de sua EFD, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carregou documentos a sua impugnação, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente as acusações postas, e dispor de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir a acusação inserida no corpo do Auto de Infração.*

*De igual modo, a acusação foi devidamente provada, e se encontra embasada em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de o mesmo atender aos requisitos previstos na legislação em vigor, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.*

*Neste ponto, convém se debruçar acerca do argumento defensivo de que a lavratura de treze Autos de Infração com a ocorrência de vinte e uma infrações se caracterizaria como cerceamento do direito de defesa do contribuinte, vez ser o prazo de defesa o mesmo.*

*A respeito, esclareço que o artigo 40 do RPAF/99 assim determina:*

*“Art. 40. O preposto fiscal poderá lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado.*

*Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes”.*

*Ou seja; numa mesma ação fiscal, tendo sido apuradas várias infrações à legislação tributária, o que implicou em várias ocorrências, está permitida a lavratura de mais de um Auto de Infração, desde que atendido o disposto no parágrafo único, acima reproduzido, o qual contém a determinação e obrigatoriedade através do comando “deverá”.*

*Com tal medida o legislador procurou facilitar não somente o entendimento da acusação, como, de igual modo, o exercício da defesa, uma vez que seguramente é mais fácil, inclusive para a defesa, se debruçar sobre uma ou três infrações acerca da mesma matéria, ao invés de várias.*

*Há de se perquirir se acaso se tivesse lavrado um único Auto de Infração com vinte e uma infrações, o argumento defensivo não seria o mesmo de cerceamento do direito de defesa, frente ao fato de estarem no mesmo lançamento infrações de matizes diversas.*

*Da mesma maneira, sempre de bom alvitre lembrar ser a fiscalização tributária atividade administrativa, e para a plena validade dos atos de fiscalização, deverá ser atendido o disposto no artigo 37 da Constituição Federal, o qual “fixa princípios básicos e fundamentais para toda a atividade administrativa”, e sendo a mesma submetida à obediência dos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência, além dos princípios da finalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação e da responsabilidade, todos plenamente obedecidos no caso em tela.*

*A propósito, convém recordar que o artigo 195 do CTN ao tratar do objeto da fiscalização tributária, indica que a análise fiscal a ser realizada não pode se limitar apenas aos deveres tipicamente tributários, devendo abranger os documentos contábeis e empresariais que suportam as atividades dos contribuintes.*

*Desta maneira, os contribuintes se encontram adstritos a obedecer às disposições da legislação civil, societária e fiscal, possuindo o dever de manter regularmente a contabilidade da pessoa jurídica, preencher os livros e sistemas obrigatórios, bem como as declarações fiscais de constituição do crédito tributário, sendo importante o correto preenchimento dos livros e sistemas dispostos em lei, além de obrigatórios e sujeitos à multa no caso de descumprimento, nos termos da legislação própria, e fazem prova a favor do contribuinte dos fatos neles registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*

*A finalidade do ato administrativo é o cumprimento da lei de acordo com o interesse público, no caso do ato administrativo de fiscalização, a finalidade é a verificação do cumprimento da legislação tributária pelo contribuinte, sendo mediata a instauração do procedimento de fiscalização, enquanto a imediata é a própria fiscalização do contribuinte.*

*Uma vez introduzido no ordenamento o ato administrativo de fiscalização gozará de certos atributos, tais como a presunção de legitimidade, a imperatividade e a autoexecutoriedade, o que significa que o mesmo se presume válido e legítimo até que seja contestado e expurgado do ordenamento, implicando a imediata produção de efeitos jurídicos e obrigando o contribuinte a prestar as informações solicitadas ou se sujeitar à fiscalização, além de imperativo e autoexecutável na medida em que a Administração Pública pode criar obrigações e impor restrições ao administrado independentemente de ordem judicial.*

*Fato é que a conduta adotada pelo contribuinte contribuiu para tal fato, ademais, irregularidade ocorreria se uma mesma conduta fosse apenada mais de uma vez, em Autos de Infração apartados, do que não se tem notícia nos fôlios, o que me leva a repelir tal argumento, não o aceitando.*

*Em relação ao argumento de que haveria nulidade do lançamento, tendo em vista o fato da fiscalização ter se pautado estritamente nos elementos da sua escrituração fiscal, e constatado supostas irregularidades a partir de escrituração equivocada, de plano, descabe, uma vez que em relação à sua EFD, descaberia qualquer consideração, tendo em vista o fato de ser a mesma elaborada e transmitida pelo sujeito passivo, único responsável pelos dados nela inseridos, bastando apenas a verificação dos lançamentos apontados nos demonstrativos elaborados pelo autuante.*

*Se erros ou equívocos ocorreram na sua escrituração, tal como alegado, poderia a empresa, retificar os arquivos transmitidos, conforme determinação regulamentar, tendo tempo suficiente para tal, uma vez que os fatos geradores ocorreram entre janeiro de 2017 e dezembro de 2019, ao passo que a autuação se deu somente em março de 2022, tempo suficiente para a constatação de tais erros e a sua correção.*

*Tal fato assume ainda maior gravidade se levarmos em conta ser a empresa autuada uma multinacional, com abrangência mundial, e segundo o seu próprio endereço eletrônico na internet ([www.siemensgamesa.com/es-es/sobre-nosotros](http://www.siemensgamesa.com/es-es/sobre-nosotros)), ser “uma equipa de 27.000 pessoas de mais de 100 nacionalidades, todas elas motivadas para enfrentar o maior desafio da nossa geração: a crise climática. Somos inspirados pela perspectiva de trabalhar em uma indústria em evolução contínua com colegas especialistas, empurrando os limites do que é possível”, ou seja, uma empresa portentosa, onde tais erros não podem ser admitidos, até pelos controles internos necessários e certamente existentes.*

*Assim reafirmo que a responsabilidade pela escrituração e envio da EFD é de forma exclusiva do sujeito passivo, e ainda que ocorressem erros na sua transmissão, ou qualquer outro procedimento que implicasse em modificação, a legislação estipula prazo para as devidas correções, entretanto não as aceita quando da realização de auditoria, a menos mediante intimação específica do Fisco, do que não se tem notícia nos autos.*

*Assim, reforço caber unicamente ao contribuinte, sob sua inteira responsabilidade, escriturar os seus livros fiscais, e enviá-los para o ambiente SPED, conforme já visto linhas acima, sendo de sua única responsabilidade a ocorrência de erros e equívocos, acaso existentes, não podendo ser acolhido o argumento posto, até pelo fato de como visto quando das atribuições da Fiscalização, a mesma dever pautar as suas conclusões a partir da verificação e checagem dos livros e documentos fiscais, tal como feito na presente ação fiscal.*

*Quanto a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.*

*Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.*

*Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante a garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.*

*Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:*

*“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de*

*resposta ou de reação.*

- Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;  
2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;  
3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;  
4- direito de apresentar defesa escrita”*

*E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para as infrações lançadas, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.*

*Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: “O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”.*

*Todos os argumentos postos, pois, servem de embasamento para a rejeição das arguições preliminares.*

*O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo como atividade principal a “Fabricação de geradores de corrente contínua e alternada, peças e acessórios”, CNAE 27.10-4-01, estabelecido no município de Camaçari.*

*No mérito, a acusação é a de não teria recolhido o ICMS decorrente da diferença de alíquotas, em aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento.*

*O contribuinte nega a prática da infração, sob diversas arguições, as quais passo a apreciar no presente momento. Por seu turno, o autuante mantém parcialmente a acusação, frente ao acolhimento de alguns dos argumentos defensivos apresentados.*

*Antes de qualquer consideração, adentrando no foco da discussão, esclareço que a figura do diferencial de alíquotas nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado e uso e consumo, tem a sua previsão normativa contida na regra da Lei 7.014/96, artigo 4º, inciso XV, na redação vigente à época dos fatos geradores.*

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

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

*Por outro lado, a norma regulamentar, especialmente o artigo 305 do RICMS/12 nos diz:*

*“Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.*

*(...)*

*§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:*

*(...)*

*III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:*

*a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente”.*

*Ou seja: as aquisições interestaduais de bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado estão sujeitas ao recolhimento do ICMS devido a título de diferencial de alíquotas, sendo o imposto a título de diferencial de alíquota devido quando realizadas tais operações, de forma indubitável.*

*Relativamente ao argumento defensivo de que, para a infração 01, o imposto não poderia ser exigido, tendo em vista o julgamento pelo STF da ADI 5469/DF, esclareço que, com efeito, em 24/02/2021, o pleno do STF, julgou inconstitucional a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (DIFAL/ICMS), introduzida pela Emenda Constitucional 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação.*

*Tal tema foi discutida no julgamento conjunto do RE 1287019, com repercussão geral (Tema 1093), e da ADI 5469, sendo decidido, entretanto, a modulação da decisão, que passou a produzir efeitos apenas a partir de 2022, oportunidade na qual o Congresso Nacional editou Lei Complementar sobre a questão.*



*E aqui, é importante ressaltar que a empresa autuada se constitui em contribuinte perante e do ICMS no estado da Bahia, estando explícita na decisão ora analisada que a mesma se reporta a operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente, o que, como visto, não se apresenta como a hipótese da autuada, não podendo ser tal argumento acolhido.*

*Da decisão invocada pela defesa, resultou o tema repetitivo 1.093, onde o STF, com arrimo nos artigos 146, inciso III, alínea "a" e 155, § 2º, inciso XII da Constituição Federal, fixou a seguinte tese: "A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais".*

*Mas, independentemente desta ocorrência ou não, esqueceu-se a defesa do fato de que em tal decisão, por nove votos a dois, decidiu-se a modulação de efeitos para que mesma os produzisse somente a partir de 2022, exercício financeiro seguinte à data do julgamento, ou seja, as cláusulas do Convênio ICMS 93/2015 continuariam em vigência até dezembro de 2021, exceto em relação à cláusula 9ª, em que o efeito retroage a fevereiro de 2016, quando deferida, em medida cautelar na ADI 5464, sua suspensão, pela ministra Carmem Lúcia, sendo tal medida justificada para evitar insegurança jurídica, em razão da ausência de norma que poderia gerar prejuízos aos estados. Entretanto foram afastadas da modulação as ações judiciais em curso sobre a questão, do que não se tem notícia nos autos.*

*Considerando que somente em 05/01/2022, ocorreu a publicação da Lei Complementar 190/2022, a qual introduziu o inciso XV no artigo 12 da Lei Complementar 87/96, estabelecendo as regras relativas à cobrança do DIFAL-ICMS incidentes sobre as aquisições, por contribuinte do imposto, de bens destinados ao seu ativo imobilizado, só produzirão efeitos a partir de 2023, devendo ser respeitados cumulativamente os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, falece razão ao contribuinte quanto a esta sustentação, eis que as ocorrências se deram no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2019, período abarcado pela modulação referida.*

*Ademais, como visto, tal obrigação se encontra na legislação estadual do ICMS, especialmente na Lei 7.014/96.*

*O outro argumento trazido, se prende ao fato de entender a autuada ter o autuante aplicado de forma retroativa o cálculo do imposto estabelecido antes dos fatos geradores arrolados em 22/12/2017, com o que o mesmo não concorda.*

*A questão se resume, pois, na aplicação temporal da norma.*

*O inciso XV do artigo 4º da Lei 7.014/96, assim determinava na época dos fatos geradores:*

*"Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

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

*Já da leitura do artigo 17, inciso XI da Lei 7.014/96, temos que:*

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

*(...)*

*"XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo".*

*Por outro lado, o § 6º do mesmo artigo 17, na sua redação vigente até 21/12/17, assim previa:*

*"§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto".*

*Com a edição da Lei 13.816, de 21/12/17, publicada no Diário Oficial do Estado de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21, a sua redação passou a ser a seguinte:*

*"§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal".*

*De tal leitura, se percebe que, efetivamente, no período de janeiro a novembro de 2017, diante do fato de ser o imposto de apuração mensal, o contribuinte obedeceu aos ditames da lei quanto ao cálculo do ICMS devido a título de Diferencial de Alíquotas, o que respalda a sua argumentação defensiva, tendo o autuante quando da*

sua informação fiscal atentado apenas para o teor do artigo 17, inciso XI da Lei 7.014/96, desprezando a alteração ocorrida no § 6º do mesmo artigo, razão pela qual tal período deve ser excluído da autuação, tornando a infração 01 parcialmente procedente em R\$ 40.196,77, de acordo com o seguinte demonstrativo:

2017

Dezembro R\$ 7.698,43

2018

Janeiro R\$ 2.781,57

Fevereiro R\$ 1.979,98

Março R\$ 2.526,96

Abril R\$ 728,72

Maio R\$ 2.259,26

Junho R\$ 1.327,78

Julho R\$ 5.025,36

Agosto R\$ 11.534,87

Setembro R\$ 4.045,49

Dezembro R\$ 28,08

2019

Julho R\$ 92,10

Novembro R\$ 162,24

Dezembro R\$ 5,93

No que tange à infração 02, o contribuinte, em sede de impugnação comprovou ter recolhido o imposto devido relativo ao Diferencial de Alíquotas quando das aquisições do produto “desengraxante”, com o que anuiu o autuante, retirando os valores do lançamento, com o que concordo, à vista da farta e completa documentação trazida aos autos, sendo, pois, a infração improcedente.

Por fim, na infração 03, se lançou o imposto considerado como devido, relativo ainda ao Diferencial de Alíquotas, nas aquisições de materiais classificados pela empresa como materiais de uso e consumo, sem o correspondente recolhimento.

O sujeito passivo estribou a sua tese defensiva em alguns aspectos:

Em relação a ocorrência de erro sistêmico na escrituração, o contribuinte apresentou notas fiscais que ao seu entender demonstrariam a sua utilização como insumo, como a nota fiscal 18.477, que representa uma operação de venda realizada para a autuada, que sequer indicou e provou a utilização do produto adquirido, o que fragiliza a aceitação do argumento, vez que desprovido de qualquer prova do alegado, já tendo sido tal situação analisada anteriormente quando do enfrentamento das questões preliminares postas pela defesa.

Quanto as notas fiscais de anulação de saídas anteriores de nota fiscal emitida por equívoco, além de não se referir a operação interestadual, o autuante mais uma vez acolhe o argumento, retificando o lançamento, reduzindo o montante cobrado.

Com efeito, agiu acertadamente, vez que tendo vindo a prova aos autos da alegação do contribuinte, diferentemente do ocorrido na situação anteriormente analisada, onde a simples alegação não se fez acompanhar da necessária e essencial prova, motivo pelo qual me alio ao mesmo, acolhendo as alterações realizadas, o que faz da infração parcialmente subsistente em R\$ 29.213,10, de acordo com o seguinte demonstrativo:

2017

Maio R\$ 0,00

Setembro R\$ 251,25

Outubro R\$ 553,22

Novembro R\$ 0,00

Dezembro R\$ 0,00

2018

Janeiro R\$ 0,00

Maio R\$ 2.782,24

Agosto R\$ 0,00

Setembro R\$ 12,01

Outubro R\$ 0,00

Novembro R\$ 0,00

Dezembro R\$ 0,00

2019

Janeiro R\$ 0,00



Fevereiro	R\$ 16.082,80
Março	R\$ 0,00
Abril	R\$ 0,00
Maio	R\$ 7.355,81
Junho	R\$ 1.898,89
Julho	R\$ 276,88
Agosto	R\$ 0,00
Setembro	R\$ 0,00
Outubro	R\$ 0,00
Novembro	R\$ 0,00
Dezembro	R\$ 0,00

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como confiscatório da multa aplicada na autuação (60%), observo, inicialmente, somente ser possível de ser aplicada sobre parcela de imposto exigível, vez estarmos diante de acusação de descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento de imposto). Inexistindo imposto a ser reclamado, por óbvio, a multa a ele atrelada deixaria também de existir.

Dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.

No campo tributário este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente Fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, e em contraposição ao posicionamento ali posto, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de

*Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

*Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018:*

*“...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:*

*‘[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.*

*7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.*

*8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmam-se os julgados:*

*‘TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral’.* (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).

*‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.*

*I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.*

*II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.*

*III Agravo regimental improvido’.* (RE 748.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski)”.

*Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto, o que concede o caráter de legalidade a penalidade aplicada, contrariamente ao entendimento defensivo.*

*Quanto ao pedido para redução da multa, não posso acolher, por falta de previsão legal na norma em vigor.*

*E a justificativa para tal negativa, ocorre nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96, devidamente, já revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.*

*Por outro lado, lembro do preceito contido no artigo 125 da Lei 3.956/81, conter a seguinte previsão;*

*“Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.*

*Ainda assim, não constam nos autos quaisquer notícias acerca de declaração por órgão do Poder Judiciário, de decisão no sentido de considerar inconstitucional o artigo 42 e seus incisos, da Lei 7.014/96, sequer que exista discussão judicial a este respeito, o que prejudica qualquer apreciação.*

*Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido, rejeitando o argumento posto.*

*Pelas expostas razões, tenho o lançamento como procedente em parte, de acordo com a seguinte demonstração:*

*Infração 01 R\$ 40.196,77*  
*Infração 02 R\$ 0,00*  
*Infração 03 R\$ 29.213,10"*

A 6ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, "a" do RPAF/99.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 342 a 366), nos termos do Art. 169, I, "b" do RPAF/99, no qual suscitou a nulidade do Auto de Infração por preterição do direito de defesa, nos termos do Art. 18, II do RPAF/99, em razão da multiplicidade de autuações concomitantes, pois, sob o contexto do mesmo expediente de fiscalização, teve contra si lavrados 13 (treze) diferentes Autos de Infração, envolvendo 21 (vinte e uma) diferentes acusações fiscais, cada qual com sua especificidade, período de referência e tipo de acusação fiscal, tendo sido mantido o prazo único de defesa de 60 (sessenta) dias para todas as autuações.

Disse que o Acórdão recorrido reconheceu os seus argumentos em relação à metodologia de cálculo efetuada em período anterior a 22/12/2017, reduzindo o valor do ICMS exigido na Infração 01 de R\$ 139.258,88 para R\$ 40.196,77, contudo ratificou a metodologia aplicada em relação à cobrança que se refere aos seus recolhimentos efetuados a partir de 22/12/2017, em descompasso com o que determina a nova redação do § 6º, do Art. 17 da Lei nº 7.014/96, conforme redação conferida pela Lei nº 13.816/17, ou seja, a utilização da sistemática da "base de cálculo dupla" para fins da apuração do ICMS-DIFAL, a qual já vinha adotando.

Aduziu que, de acordo com o texto legal e conforme demonstrado em sede de Impugnação, o correto seria aplicar sobre a "base de cálculo dupla" a simples diferença entre as alíquotas interna e interestadual, retirando desse cálculo o efeito do "cálculo por dentro" que incidiu sobre a apuração do ICMS-DIFAL devido para o Estado de origem.

Sustentou que não havia fundamento legal para se aplicar a sistemática da "base dupla" antes do advento da Lei Complementar nº 190/22, que alterou os dispositivos da Lei Complementar nº 87/96, já que o STF, por ocasião do julgamento conjunto da ADI 5469 e do RE 128019, considerou inconstitucional a cobrança do ICMS-DIFAL para consumidores finais não-contribuintes, e cujo racional também deve ser aplicado aos contribuintes do imposto, em razão da inexistência de lei complementar que disciplinasse a sua cobrança, por ofensa aos Arts. 155, § 2º, XII e 146, III, "a", ambos da CF/88.

Informou que parte da exigência relativa à Infração 03 foi cancelada pela Decisão recorrida pelo fato de representarem notas fiscais de anulação, e não aquisições interestaduais sobre as quais o ICMS-DIFAL seria devido, mas que para os demais casos, teria demonstrado ter havido um erro sistêmico na escrituração das entradas, que, ao invés de terem sido registradas com os CFOPs 2.122, 1.101 e 1.401 aplicáveis às compras para industrialização, foram registradas com códigos indevidos relativos a entradas de materiais de uso e consumo.

Citou como exemplo a Nota Fiscal nº 18.477, emitida pela Comesp Com. Elet. Ltda., identificada como sendo do CFOP 2.556, mas que ostenta o CFOP 6.123 e claramente reflete a aquisição de um insumo destinado à industrialização de aerogeradores, tanto que foi remetido, à sua conta e ordem, para Torres Eólicas do Brasil Ltda., industrializador das torres que são aplicadas nos aerogeradores, conforme consta nas informações complementares.

Afirmou que, conforme método utilizado pelo Autuante e ratificado pelo Acórdão recorrido, esse erro sistêmico de escrituração foi admitido como prova inconteste de que se trataria da entrada de materiais de uso e consumo, o que simplesmente não corresponde à realidade, o que contraria as disposições do Art. 142 do CTN, além dos Arts. 38 e 39 do RPAF/99, os quais impõem que o ato administrativo deve fundar-se sempre em afirmações sobre fatos devidamente comprovados.

Asseverou que, de acordo com as informações extraídas do referido documento fiscal, foi adotado o CFOP 6.123, que retrata as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento, remetidas para



serem industrializadas em outro estabelecimento, por conta e ordem do adquirente, sem que as mercadorias tenham transitado pelo estabelecimento do adquirente, se tratando, portanto, de um insumo.

Entendeu que a Decisão recorrida simplesmente abstraiu a existência desses elementos de prova, conforme relação de documentos fiscais constante do “doc. 05” da sua Impugnação, se limitando a ratificar que os lançamentos efetuados em EFD, em que houve a indicação dos CFOPs equivocados, seriam elementos suficientes para justificar a infração apontada, não havendo justificativa que ampare a predisposição da fiscalização em privilegiar um registro em detrimento do outro, ainda mais quando a Recorrente produziu a prova material apta a evidenciar que se tratou efetivamente de insumos, requerendo o cancelamento das exigências relativas às Notas Fiscais nºs 18477, 4781, 2446, 5428, 44491, 7059 e 45401.

Destacou que, na recomposição dos valores exigidos no Auto de Infração em tela, foi elaborado um quadro ao final do Acórdão JF nº 0311-06/22-VD, contemplando a relação dos valores originais e posteriores ao julgamento, sendo que, na sequência do débito nº 11, no valor histórico de R\$ 6.056,32, consta o valor julgado de R\$ 7.698,43, não estando claro o critério que teria levado à majoração da exigência, mas, dada a definitividade do lançamento, não se admite que a Decisão recorrida imponha um agravamento na cobrança, devendo o referido débito ficar limitado ao montante originalmente constituído no Auto de Infração em discussão.

Discorreu sobre a desproporcionalidade e abusividade das multas em relação às condutas que norteiam sua aplicação, violando princípios e normas constitucionais, tais como o princípio da moralidade administrativa (Art. 37 da CF/88) e da proporcionalidade (Art. 37 c/c Art. 150, IV e Art. 145, parágrafo único da CF/88) e o direito à propriedade (Art. 5º, XXII da CF/88).

Requeru a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração, ou ainda, subsidiariamente, pelo cancelamento ou relevação das penalidades aplicadas em relação às Infrações 01 e 03.

Reiterou o pedido para a realização de diligências para fins de confirmar a utilização dos insumos no processo produtivo do seu estabelecimento, ao contrário do que restou consignado na Decisão recorrida.

Registro a presença da advogada do Autuado, que efetuou a sustentação oral, Sr. Beatriz Regina Machado, OAB/SP nº 400.393.

## VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa em razão de 3 (três) infrações, mas o Recurso Voluntário somente se insurge em relação às Infrações 01 e 03, já que a Infração 02 foi julgada improcedente, todas com a acusação de falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento.

Constato que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 420.601,90, conforme extrato (fl. 335), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Segundo a Decisão recorrida, a desoneração decorreu da revisão efetuada pelo próprio Autuante nas Infrações 02 e 03, acatando os documentos apresentados e os argumentos expendidos pelo Autuado, bem como da exclusão dos períodos anteriores ao mês de dezembro de 2017 na Infração 01, tendo em vista a alteração do § 6º, do Art. 17 da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 13.816/17.

Reputo não merecer reparo a Decisão recorrida pertinente a todas as infrações, sendo as desonerações das Infrações 02 e 03 decorrentes de situações fáticas, reconhecidas pelo Autuante, e da Infração 01, relativa ao texto da legislação em cada período.

No caso da Infração 01, é importante ressaltar que o Autuado incluiu o ICMS na sua própria base de cálculo em todo o período, sendo que as diferenças encontradas foram resultantes da aplicação pelo Autuado do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo que, a partir de dezembro de 2017, deveria ter aplicado a alíquota interna sobre a base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e passo a analisar o Recurso Voluntário.

Preliminarmente, o Autuado suscitou a nulidade da autuação por preterição do seu direito de defesa em razão de terem sido lavrados 13 (treze) diferentes Autos de Infração, envolvendo 21 (vinte e uma) diferentes acusações fiscais, cada qual com sua especificidade, período de referência e tipo de acusação fiscal, tendo sido mantido o prazo único de defesa de 60 (sessenta) dias para todas as autuações.

Ao contrário do alegado, a determinação da separação do resultado da fiscalização em Autos de Infração separados visa facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão, evitando a análise de diversas infrações em um mesmo processo administrativo fiscal, conforme dispõe o Art. 40 do RPAF/99, *in verbis*:

Redação Atual:

*“Art. 40. O preposto fiscal poderá lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado.*

*Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes.”*

Redação Anterior (vigência de 27/10/2010 a 17/08/2018):

*“Art. 40. O autuante poderá lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão.”*

Portanto, como não ocorreu preterição do direito à ampla defesa, mas um procedimento determinado no RPAF/99, afasto a nulidade suscitada.

Em relação à Infração 01, conforme explicado na análise do Recurso de Ofício, o Autuado utilizou para o cálculo o percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo que, a partir de dezembro de 2017, deveria ter aplicado a alíquota interna sobre a base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.

Conforme explicou o Autuado, a Decisão do STF que, por ocasião do julgamento conjunto da ADI 5469 e do RE 128019, considerou inconstitucional a cobrança do ICMS-DIFAL, antes do advento da Lei Complementar nº 190/22, somente se aplica para consumidores finais não-contribuintes, até porque o Art. 6º, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, já definia a possibilidade de atribuição de responsabilidade de exigência do ICMS-DIFAL nas operações entre contribuintes, mesmo antes da publicação da referida Lei Complementar nº 190/22.

Verifico, entretanto, que assiste razão ao Autuado em relação à materialidade do julgamento, embora não se trate de agravamento da cobrança, tendo em vista que foi apropriado o valor de R\$ 7.698,43 no mês de novembro de 2017 (item sequencial nº 11), quando o correto é o mês de dezembro de 2017 (item sequencial nº 12), cuja correção deverá ser efetuada pela Secretaria deste CONSEF, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorrência	Valor Auto de Infração	Valor 6ª JJF	Valor 2ª CJF
31/01/2017	8.926,64	-	-
28/02/2017	11.379,43	-	-
31/03/2017	33.485,54	-	-
30/04/2017	3.763,50	-	-

31/05/2017	6.223,55	-	-
30/06/2017	3.127,53	-	-
31/07/2017	6.993,12	-	-
31/08/2017	7.629,80	-	-
30/09/2017	10.604,81	-	-
31/10/2017	872,87	-	-
30/11/2017	6.056,32	-	-
31/12/2017	7.698,43	7.698,43	7.698,43
31/01/2018	2.781,57	2.781,57	2.781,57
28/02/2018	1.979,98	1.979,98	1.979,98
31/03/2018	2.526,96	2.526,96	2.526,96
30/04/2018	728,72	728,72	728,72
31/05/2018	2.259,26	2.259,26	2.259,26
30/06/2018	1.327,78	1.327,78	1.327,78
31/07/2018	5.025,36	5.025,36	5.025,36
31/08/2018	11.534,87	11.534,87	11.534,87
30/09/2018	4.045,49	4.045,49	4.045,49
31/12/2018	28,08	28,08	28,08
31/07/2019	92,10	92,10	92,10
30/11/2019	162,24	162,24	162,24
31/12/2019	5,93	5,93	5,93
<b>Valor Total</b>	<b>139.259,88</b>	<b>40.196,77</b>	<b>40.196,77</b>

Acato parcialmente os argumentos do Autuado em relação à Infração 03, de forma a excluir as Notas Fiscais nºs 2.446 e 18.477, com os CFOPs 6.122 e 6.123, respectivamente, que, embora tenham sido lançadas na EFD como material de uso e consumo, efetivamente se tratam de insumos remetidos para industrialização, por sua conta e ordem, sem transitar pelo seu estabelecimento.

Sendo assim, ficam excluídas da Infração 03 as exigências nos meses de setembro de 2017 e maio de 2018, nos valores respectivos de R\$ 251,25 e R\$ 2.782,24.

Quanto às demais notas fiscais, todas com CFOP 6.101 ou 6.102, os quais se referem às operações dos fornecedores, e lançadas na EFD como material de uso e consumo, o Autuado não conseguiu comprovar a sua condição de insumo, motivo pelo qual mantenho a autuação em relação às mesmas, salientando que os livros fiscais servem como prova a favor e contra o Autuado, salvo a comprovação de equívoco na sua escrituração.

Sendo assim, reputo parcialmente subsistente a Infração 03, no valor de R\$ 26.179,61, conforme demonstrado a seguir:

Data Ocorrência	Valor Auto de Infração	Valor 6ª JJJ	Valor 2ª CJF
30/09/2017	260,73	251,25	-
31/10/2017	2.241,90	553,22	553,22
30/11/2017	12.593,82	-	-
31/12/2017	29,42	-	-
31/01/2018	86,57	-	-
31/05/2018	2.782,24	2.782,24	-
31/08/2018	921,06	-	-
30/09/2018	12,01	12,01	12,01
31/10/2018	294,50	-	-
30/11/2018	2.801,12	-	-
31/01/2019	243,76	-	-
28/02/2019	16.087,94	16.082,80	16.082,80
31/03/2019	46,59	-	-
31/05/2019	7.355,81	7.355,81	7.355,81
30/06/2019	1.898,89	1.898,89	1.898,89
31/07/2019	276,88	276,88	276,88
31/08/2019	4,22	-	-
31/10/2019	9.974,44	-	-
30/11/2019	27,62	-	-
31/12/2019	3.032,50	-	-
<b>Valor Total</b>	<b>60.972,02</b>	<b>29.213,10</b>	<b>26.179,61</b>



Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo que as multas aplicadas estão previstas no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e que não há previsão legal para a sua redução ou cancelamento.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 66.376,38.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207103.0010/22-5, lavrado contra **SIEMENS GAMESA ENERGIA RENOVÁVEL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 66.376,38**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de abril de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS