

A. I. Nº	- 269366.0007/23-0
AUTUADO	- SIEMENS GAMESA ENERGIA RENOVÁVEL LTDA.
AUTUANTE	- ÂNGELO DOURADO CRUZ LINO
ORIGEM	- DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 13/06/2025

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0103-04/25-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE BENS ATIVO FIXO OU CONSUMO. EXIGÊNCIA IMPOSTO. Comprovado que a apuração do imposto foi feita em conformidade com o disposto no art. 4º, XV, da Lei 7.014/96, que define fato gerador do imposto sobre operação interestadual, quando a mercadoria for destinada ao seu uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Razões defesa capazes à reforma parcial do lançamento de ofício. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 27/12/2023, sob a acusação de que o autuado deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 64.834,31, decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de novembro/2021; março a maio, julho e outubro a dezembro de 2022, consoante demonstrativos e mídia às fls. 6 a 9 dos autos, nos seguintes termos:

Infração 01 - 006.005.001

Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.

Referente às entradas de blocos de madeira, plataforma articulada, thinner, fita crepe, disco de lixa, espátula plástica, trincha, paleta para mistura química, rolete paralelo médio, luva mucambo, macacão, balde 8L, pote plástico com tampa, saco plástico 20L, adesivos, lixadeira orbital, lixadeira angular, peneira de couro, lona preta, resina de laminação, tecido biaxial, rolo de lã, fita tape, saco de lixo, desfibrilador, atadura elástica natural, tesoura cirúrgica, bolsa térmica gel, luva cirúrgica estéril, degrau de escada, corda poliéster trançado, conforme Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo Gamesa_2021_2022_diifal, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Autuado.

O autuado, através do seu patrono devidamente habilitado, apresentou defesa às fls. 13 a 41 dos autos, na qual diz que o objeto social é de fabricação, comercialização e manutenção de geradores eólicos ou aerogeradores, do que se diz surpreendida com a exigência fiscal do ICMS DIFAL na aquisição de mercadorias referente a operações sob CFOP 6101, 6102, 6910 e 6949, pois, como se verifica da planilha fiscal, foram autuadas notas fiscais canceladas, de aquisição de mercadorias para industrialização e cujo ICMS-DIFAL exigido já foi recolhido, apesar de tratarem de operações entre estabelecimentos da mesma empresa, hipótese que não atrai incidência do imposto por não caracterizar circulação jurídica dos bens, do que passa a especificar cada um dos itens alegados com as devidas notas fiscais às fls. 16 a 25 dos autos, para concluir que a apuração do ICMS realizada pelo contribuinte está correta, devendo o Auto de Infração ser cancelado.

Em outro enfoque, alega constitucionalidade do ICMS-DIFAL, sob fundamentação de ausência de lei complementar até 04/01/2022 (art. 155, § 2, XII, da Constituição Federal), do que cita Recurso Extraordinário nº 1.287,019 (Tema 1.093) do STF que, em sede de repercussão geral, assentou a invalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a

consumidor final não contribuinte, na forma do Convênio 93/2015, em razão da ausência de lei complementar disciplinadora, sob o entendimento de que o cenário é exatamente igual para as operações com contribuintes do ICMS, pois, também, não há qualquer lei que discipline a sua cobrança, tanto que foi promulgada a LC 190, em 04/01/2022, o que confirma que a cobrança era inconstitucional, do que salienta, ainda, que o período posterior a 05.01.2022 (publicação da LC 190/22) carece da necessidade de se observar a anterioridade diante da instituição de um novo tributo, como também o período posterior a 05.01.2022 da necessidade de se observar a anterioridade diante da majoração da base de cálculo.

Aduz, ainda, a inexistência de base legal, com ofensa ao princípio constitucional da legalidade, o fato de o Estado da Bahia estabelecer e disciplinar, por ato do Poder Executivo (art. 305 do RICMS), a sistemática de cobrança do ICMS-DIFAL, inovando completamente a base de cálculo, à revelia de uma regulamentação por meio de Lei Complementar até 04/01/2022, quando passou a vigorar a LC 190/2022, sendo, portanto, manifestamente ilegal.

Por fim, alega a não incidência de ICMS sobre remessa de bens do ativo imobilizado para outros estabelecimentos para viabilizar a fabricação dos aerogeradores, sem a alteração da titularidade, do que requer seja cancelado o Auto de Infração e, subsidiariamente, a conversão em diligência, oportunidade em que anexa documentos como prova de suas alegações, às fls. 42 a 194 dos autos.

O autuante apresentou informação fiscal, às fls. 198 a 200 dos autos, nos termos a seguir:

1. Notas Fiscais anuladas pelo remetente de nº 1006 e 21587 e substituídas pelas de nº 1014 e 13112, conforme DANFE às fls. 88/89, 91 e 94, como também foram anuladas as Notas Fiscais nº 22892 e 22893 pelas de nº 12057 e 12056 (fls. 166 a 169);
2. Notas Fiscais: 55064 (fl. 17), 38313 e 65657 (fls. 23), cujo ICMS DIFAL foi recolhido, conforme apuração e lançamento comprovados na EFD;
3. Excluídas do levantamento as operações declaradas como desconhecidas em evento pelo autuado: Notas Fiscais nos: 22387, 22388, 22389, 20935 e 79498.
4. Mercadorias tidas como adquiridas para industrialização, através da Nota Fiscal nº 4603, o autuante entende ser pouco provável, eis que o estabelecimento não realiza produção de nenhum equipamento, estando localizado na zona rural de Sento Sé, numa fazenda onde estão instaladas torres de geração de energia eólica. O estabelecimento onde são montados os equipamentos destinados à geração de energia eólica se encontra localizado em Camaçari.
5. Entradas a título de bonificação/doação, se destinadas a uso e/ou consumo do estabelecimento, estão alcançadas pelo fato gerador do ICMS diferença de alíquota.
6. Quanto à Nota Fiscal nº 6071, a autuada declara expressamente se tratar de “*bens destinados ao consumo próprio*” (fls. 21).

Assim, segundo o autuante, após acolhidos e comprovados argumentos trazidos pelo autuado, permaneceram os seguintes débitos: 04/2022: R\$ 1.647,44; 07/2022: R\$ 2.095,82 e 10/2022: R\$ 942,81, razão para requerer a procedência parcial do Auto de Infração no valor de R\$ 4.686,07, do que anexa demonstrativo às fs. 201 a 203 dos autos.

Instado a se manifestar, o contribuinte, às fls. 208/209 dos autos, alega que a exigência deve ser integralmente cancelada pelos exatos fundamentos que suportam a manifestação fiscal, devendo ser também excluída a cobrança relativa às mercadorias adquiridas para industrialização, cuja prova diz que será anexada oportunamente, do que requer prazo de 30 dias.

Em seguida, às fls. 212 a 218 dos autos, anexa expediente no qual relembra que a autuação se manteve apenas em relação ao imposto exigido quanto às Notas Fiscais 4603 e 6071, decorrentes de mercadorias para industrialização.

Inerente à Nota Fiscal 6071, diz que as mercadorias (desfibrilador, manta térmica, garrote descartável, atadura elástica, máscara pocket, tesoura e luva cirúrgica e bolsa térmica) tratam-se

de bens destinados ao consumo próprio ao ativo imobilizado e, portanto, hipótese de não incidência do ICMS-DIFAL, inexistindo fato gerador do imposto exigido. Porém, apesar disto, recolheu o valor de R\$ 1.107,24 de ICMS-DIFAL (alíquota de 20,5% - 12%), sendo exigido no levantamento fiscal o valor de R\$ 2.095,82, acarretando cobrança a maior.

Quanto à Nota Fiscal 4603 reitera se tratar de aquisição para industrialização, sob CFOP 2101, cuja mercadoria (Gamesa balizador) compreende da montagem de um aerogerador, que demanda parte e peças que a Siemens não é capaz de produzir, do que anexa fotos, cuja operação não atrai a incidência do ICMS-DIFAL, exigido no valor de R\$ 942,81. Pede o cancelamento integral do Auto de Infração. Anexa documentos às fls. 219 a 236 dos autos.

Registro o comparecimento à sessão virtual de julgamento, realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Felipe Gomes Guedes, OAB/SP nº 425.605, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

É o relatório.

VOTO

No Auto de Infração o sujeito passivo é acusado de deixar de recolher ICMS, no valor de R\$ 64.834,31, decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de novembro de 2021; março a maio, julho e outubro a dezembro de 2022, consoante demonstrativos e mídia às fls. 6 a 9 dos autos.

De início, há de salientar que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, estando a acusação lastrada em demonstrativo analítico, cuja ciência ao sujeito passivo, inclusive com fornecimento do citado demonstrativo, ocorreu através de mensagem realizada por meio do Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, como se comprova às fls. 11 dos autos, não sendo da competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade e nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos previstos no art. 125, I e III, do COTEB (Lei nº 3.956/81), cuja arguição parece-me superada diante das próprias alegações de mérito do apelante, inclusive com reconhecimento de parte do débito e de valor recolhido.

Também, nos termos do art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido de diligência, pois considero suficientes à formação dos julgadores os elementos contidos nos autos.

Ainda acerca da alegação da impossibilidade de cobrança de diferencial de alíquotas de ICMS sobre as operações, já que não foi editada a imprescindível Lei Complementar com vistas a regular e possibilitar a cobrança do ICMS-DIFAL, temos a destacar que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 6º, § 1º, já o previa à época ao delegar que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Assim, apesar de tratar de responsabilidade por substituição tributária, a Lei Complementar já previa a incidência do ICMS-DIFAL nas aquisições interestaduais de bens destinados ao consumo do estabelecimento de contribuinte situado noutro Estado, delegando à legislação estadual sua atribuição. Logo, se existia previsão para a substituição tributária, responsabilidade de terceiros perante outros, em consequência, é incontroversa a previsão legal da responsabilidade própria do contribuinte de direito do ICMS-DIFAL, quando das aquisições de bens destinados ao consumo do estabelecimento, pois se há substituição do contribuinte, existe contribuinte, fato obrigatório.

Já o art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96, define fato gerador do imposto sobre operação interestadual, quando a mercadoria for destinada ao seu uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento,

com definição de base de cálculo no art. 17, XI, da mesma Lei, cuja negativa da aplicação deste ato normativo falece competência ao CONSEF, nos termos do art. 125, III, do COTEB (Lei 3.956/81).

Registre-se que o entendimento do STF relativo a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS DIFAL, introduzida pela Emenda Constitucional 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação, foi discutida no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) 1287019, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469, para as operações de venda de mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto, nos termos da EC 87/15, o que não coaduna ao caso concreto que o adquirente é contribuinte do imposto, sendo, portanto, impertinente a alegação de defesa da impossibilidade de cobrança do ICMS-DIFAL antes da LC 190/2022 para regulamentar.

Observe, ainda, que a referida LC nº 190, de 04/01/2022, a qual o apelante alega ter validade para 01/01/2023, consigna em sua ementa que: *“Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto”*, numa prova incontestável de não se aplicar no caso, em análise, de o adquirente ser contribuinte do imposto. Assim, considero superada tal alegação.

Inerentes às alegações de mérito, propriamente ditas, a exemplos de: notas fiscais canceladas; de aquisição de mercadorias para industrialização e cujo ICMS-DIFAL exigido já foi recolhido, do que passa a especificá-las, observa-se que foram devidamente analisadas pela autoridade autuante, quando da sua informação fiscal, tendo, naquela oportunidade, sido acolhidas as alegações documentalmente comprovadas de: notas fiscais canceladas e substituídas pelos remetentes (1006, 21587, 22892, 22893); assim como declaradas em eventos como desconhecidas pelo autuado (22387, 22388, 22389, 20935 e 79498) ou mesmo com ICMS DIFAL já recolhido pelo contribuinte (55064, 38313 e 65657), remanescentes a lide apenas quanto ao valor de R\$ 4.686,07, sendo: 04/2022: R\$ 1.647,44 (NF 22052); 07/2022: R\$ 2.095,82 (NF 6071) e 10/2022: R\$ 942,81 (NF 4603).

Quanto à lide remanescente, verifica-se que o autuado e o autuante alegam que:

1. A NF 22052 se refere a recebimento de mercadorias a título de bonificação/brindes (CFOP 6910), destinadas ao ativo imobilizado/uso/consumo, hipótese que não há incidência do ICMS-DIFAL, o que não foi acolhido pelo autuante, o qual sustenta que entradas a título de bonificação ou doação, se destinadas a uso/consumo do estabelecimento, estão alcançadas pelo fato gerador do ICMS diferença de alíquota;
2. A NF 6071 trata-se de aquisição de bens destinados ao consumo próprio (desfibrilador, manta térmica, garrote descartável, atadura elástica, máscara pocket, tesoura e luva cirúrgica e bolsa térmica) e, portanto, hipótese de não incidência do ICMS-DIFAL, inexistindo fato gerador do imposto exigido, apesar de ter recolhido o valor de R\$ 1.107,24 de ICMS-DIFAL (fls. 213 e 220), tendo o autuante dito que a própria autuada declara se tratar de bens destinados ao consumo.
3. NF 4603 se refere a aquisição de mercadoria para industrialização (CFOP 2101), fato não acolhido pelo autuante que entende ser “*pouco provável*”, o que foi rechaçado pela autuada em nova manifestação, anexando documentos como prova de sua alegação (fls. 215 a 218 e 222 a 235).

Da análise das peças processuais observa-se, em relação à NF 22052 (fl. 104), de 22/04/2022, cuja exação do ICMS-DIFAL de R\$ 1.647,44 (fls. 6 e 201) trata-se de remessa recebida em bonificação, doação ou brinde de: crepe profissional, disco lixa, espátula plástica, trincha, paleta p/ mistura, rolete paralelo, rolo de lã, luva, macacão, pote plástico, etc., materiais indubitavelmente de uso ou consumo, logo, sujeito ao ICMS-DIFAL, em cujo documento fiscal consta o destaque do ICMS no total de R\$ 366,13, à alíquota de 4%, inclusive como consignado no levantamento fiscal (fl. 201), o qual não fora deduzido do débito do ICMS de R\$ 1.647,44 para efeito da apuração do ICMS-DIFAL. Logo, no mês de abril/22, relativo à NF 22052, o ICMS-DIFAL é de R\$ 1.281,31 (R\$ 1.647,44 – R\$ 366,13).

O mesmo se sucede em relação à NF 6071 (fl. 170), de 25/07/2022, cuja exação do ICMS-DIFAL de R\$ 2.095,82 (fls. 203) trata-se de aquisição de: desfibrilador, atadura elástica, máscara pocket, bolsa térmica, tesoura e luva cirúrgica, materiais inquestionáveis como de uso/consumo, sujeito ao ICMS DIFAL, em cujo documento fiscal destaca-se o ICMS de R\$ 1.397,21, à alíquota de 12%, inclusive como consignado no levantamento fiscal (fl. 203), o qual não fora deduzido do débito do ICMS de R\$ 2.095,82 (18%) para efeito da apuração do ICMS-DIFAL. Logo, no mês de julho/22, relativo à NF 6071, o ICMS-DIFAL é de R\$ 698,61 (R\$ 2.095,82 – R\$ 1.397,21), eis não restar comprovado qualquer recolhimento, conforme alegado às fls. 201 e 220 dos autos.

Por fim, quanto à NF 4603 (fl. 172), de 03/10/2022, cuja exação do ICMS-DIFAL de R\$ 942,81 (fl. 203) trata-se de aquisição de “GAMESA BALIZADOR TWIN MI20000BC/2000VM 40 GP3314”, NCM 86080012, a qual diz respeito a “aparelho eletromecânico de sinalização, de segurança, de controle ou de comando para vias férreas ou semelhantes, rodoviárias ou fluviais, para áreas ou parques de estacionamento, instalações portuárias ou para aeródromos”, o que já denota tratar-se de material utilizado na fabricação de geradores eólicos ou aero geradores, sob CFOP 2101, como alega o autuado (fotos às fls. 216/217 e 222). Em consequência, descabida a exação do ICMS-DIFAL.

Diante de tais considerações, concluo que as razões de defesa são capazes à alteração parcial do lançamento de ofício, razão para julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 1.979,92, sendo: R\$ 1.281,31 em abril/22 e R\$ 698,61 em julho/22.

Do exposto, voto o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269366.0007/23-0, lavrado contra SIEMENS GAMESA ENERGIA RENOVÁVEL LTDA., devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 1.979,92, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” do da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de maio de 2025.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA