

PROCESSO - A. I. Nº 087461.0302/10-2  
RECORRENTE - FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A.  
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0168-03/11  
ORIGEM - INFAC INDÚSTRIA  
INTERNET - 26.11.2012

**3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0025-13/12**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. Não foi comprovado pelo defendant que houve efetivo aumento da quantidade de energia elétrica utilizada pelo estabelecimento no processo de industrialização. Infração subsistente. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração, lavrado em 30/09/2010, no qual se exigia do contribuinte R\$33.904,25 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência de duas infrações, sendo objeto deste recurso apenas a primeira infração, abaixo descrita:

*"INFRAÇÃO 1: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica em percentual superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007. Consta, ainda, que o autuado utiliza o crédito total destacado nas notas fiscais de energia elétrica e, a partir de março de 2006 passou a fazer estorno de 10%, mas não apresentou laudo que comprovasse o percentual utilizado na industrialização. As informações dos livros contábeis indicam a proporção de 20% para a administração e 80% para a produção. Valor do débito: R\$18.694,66. Multa de 60%."*

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa com base nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

*"A primeira infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica em percentual superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007.*

*De acordo com a descrição do fato, o autuado utiliza o crédito destacado nas notas fiscais de energia elétrica e, a partir de março de 2006 passou a fazer estorno de 10%, mas não apresentou laudo que comprovasse o percentual utilizado na industrialização.*

*Em sua impugnação, o defendant alegou que a fiscalização agiu com excesso e de forma manifestamente destoante da realidade dos fatos, entendendo que deveria ter sido realizada uma vistoria *in loco*, para encontrar informações suficientes para contestar o critério contábil legalmente utilizado, conforme os demonstrativos elaborados pelo impugnante denominados LEVANTAMENTO – CONSUMO DE FORÇA 2006 e 2007 com a indicação das folhas dos respectivos lançamentos nos livros de Registro de Apuração do ICMS de nº 19 (2006) e nº 20 (2007) consubstanciados nos iguais valores escriturados no livro Razão. O defendant diz que o livro Diário (fls. 128/144 do PAF) e o livro Razão (fls. 145/146 do PAF) consoante os registros nas contas CUSTOS GERAIS DE PRODUÇÃO – FORÇA (conta nº 3.12.09.16.00040) e DESPESAS ADMINISTRATIVAS – FORÇA (conta nº 3.12.12.04.00075), fazem prova a favor do contribuinte quanto aos critérios de apuração do custo industrial e do custo administrativo.*

*Observo que de acordo com o art. 93, inciso II, alínea "a", item 2, do RICMS/BA, constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica utilizada no estabelecimento, quando consumida no processo de industrialização. Por isso, há*

*necessidade de o autuado comprovar a efetiva utilização no processo de industrialização, da energia elétrica cujo imposto foi objeto de crédito fiscal.*

Vale salientar, que a exigência da efetiva utilização da energia elétrica no processo de industrialização também está amparada no § 1º, I, “a”, “b” e “c” do artigo acima referido, que prevê que o crédito fiscal correspondente às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que as mercadorias adquiridas e os serviços tomados estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; sejam consumidos nos mencionados processos ou integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Entendo que no caso em exame, não se trata de arbitramento, e não basta que o autuado tenha efetuado o lançamento contábil sem a necessária comprovação quanto ao percentual de utilização da energia elétrica no processo de industrialização, e não existe possibilidade da realização de diligência fiscal para uma vistoria in loco para verificar a veracidade dos valores apresentados nos demonstrativos elaborados pelo impugnante, haja vista que se trata de fato pretérito (exercícios de 2006 e 2007) e a realidade atual pode não ser exatamente a mesma da época em que foram apurados os valores do crédito fiscal. Assim, fica indeferido o pedido de diligência fiscal apresentado nas razões de defesa.

Também vale mencionar, que foi lavrado contra o defendant o Auto de Infração de nº 108880.0402/08-0, relativo aos exercícios de 2004 e 2005, com a informação de que o autuado não apresentou laudo técnico a respeito da apropriação do consumo de energia elétrica na Produção e Administração, porém, no livro Razão foi detectado o lançamento na conta 00186-0 – Custos Gerais de Produção – Força o equivalente a 80%, enquanto na conta 00822-1 – Despesas Administrativas – Força os restantes 20%.

Em relação ao débito apurado no mencionado Auto de Infração, o defendant aproveitou o benefício da redução da multa para pagamento do crédito tributário no prazo de 10 dias contados da ciência da autuação, e requereu o parcelamento integral do débito apurado.

Observo que embora seja possível ter sido modificada a realidade do processo produtivo, o reconhecimento desta nova realidade não pode ser efetuado apenas com base na escrita contábil, sendo necessários outros elementos, a exemplo do laudo técnico, comprovação de aquisição de novas máquinas para o setor produtivo, redução de equipamentos na área administrativa. Tudo isso deve ser comprovado mediante documentação da época dos fatos. Os lançamentos contábeis devem ser efetuados com base em documentos, a exemplo do registro de um recebimento ou pagamento efetuado de acordo com os extratos bancários.

Como se trata de documentos que deveriam estar na posse do autuado, não cabe a esta Junta de Julgamento Fiscal buscar elementos de prova que deveriam ter sido acostados aos autos pelo defendant, nos termos do art. 123 do RPAF/BA.

Concluo pela subsistência deste item do presente lançamento, haja vista que não foi comprovado pelo defendant que houve efetivo aumento do consumo de energia elétrica pelo estabelecimento no processo de industrialização.

(...)

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

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 221/235, combatendo especificamente a manutenção do Auto de Infração com relação à infração 1 (utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica em percentual superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização), haja vista que, com relação à infração 2, entende ter havido redução do “**valor exigido na autuação para, exatamente, o montante que havia sido objeto de parcelamento pelo contribuinte**”.

Com relação à infração 1, objeto de impugnação no Recurso, afirma o recorrente que a Constituição Federal fundamenta, em seu art. 155, II, §3º, a incidência do ICMS sobre operações com energia elétrica e em seu §2º fala da não cumulatividade do tributo. Diz que a Lei Complementar nº 87/96 também trata da não cumulatividade do ICMS, em seus artigos 19 e 20, bem como sobre o direito à compensação.

Sustenta que incide o ICMS sobre operações com energia elétrica, sendo permitido a utilização integral de seus créditos.

Cita e transcreve o artigo 33, da LC 87/96, segundo o qual somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento, quando consumida no processo de industrialização,

cabendo ao contribuinte creditar-se de toda a energia elétrica consumida em seu processo de industrialização, não havendo, pela legislação, imposição de percentual mínimo ou máximo para tanto.

Diz que, como possui apenas um medidor para toda a indústria, o contribuinte se vale do critério da proporcionalidade, lançando em seus documentos contábeis o quantum consumido no processo de industrialização separadamente daquele utilizado em sua área administrativa.

Alega que nos meses de janeiro de fevereiro de 2006 creditou-se de 90%, mas lançou em sua escrita fiscal o percentual de 80%, o que configurou equívoco prontamente corrigido, passando a encriturar o crédito de 90%.

Afirma que o creditamento de ICMS sobre energia elétrica no processo de industrialização foi objeto de autuação e debate no Auto de Infração nº 108880.0402/08-0, lavrado contra o recorrente, mas que o pagamento do débito tributário apurado no citado processo não implica reconhecimento de eventual equívoco praticado pelo recorrente, sendo-lhe permitido tanto quitar, quanto impugnar os créditos tributários.

Aduz que no processo citado, foi autuada sob a justificativa de que “*não apresentou laudo técnico a respeito da apropriação de energia elétrica na Produção e Administração, porém, no Livro Razão detectamos o lançamento (...) equivalente a 80%*”.

Defende que a autoridade fazendária utilizou-se, naquele processo, da escrituração contábil do recorrente para fundamentar o Auto de Infração lavrado, postura adequada, segundo seu entendimento.

Sustenta que, no presente processo, vinha se creditando de 90% do ICMS relativo à energia elétrica utilizada pelo autuado, mas, por equívoco de sua contabilidade, o percentual encriturado vinha sendo de 80%. Constatado o erro, o mesmo foi corrigido, porquanto a realidade fática do recorrente é a utilização de 90% da energia elétrica destinada ao processo de industrialização. Ocorre que, após nova fiscalização, desta feita a Autoridade Fazendária não entendeu legítima sua escrituração contábil para fundamentar o presente Auto de Infração. Pretende, com base nesses argumentos, a utilização do mesmo critério do processo citado, ou seja, que a informação constante em sua escrita fiscal seja respeitada.

Entende equivocado o posicionamento da 3ª JJF, no sentido de que a alteração da realidade do processo produtivo não prescinde de laudo técnico, pois não há dispositivo legal que determine tal prova. Segundo afirma, consta na legislação apenas que é direito do contribuinte o creditamento integral do ICMS em face da utilização da energia elétrica no processo de industrialização. Da mesma forma, prossegue, a modificação do consumo “*pode decorrer não apenas de redução de pessoal na área administrativa ou aquisição de novas máquinas, mas por mudanças de conduta dentro da própria empresa, como o funcionamento das máquinas utilizadas no processo de produção por maior período de tempo e economia de energia elétrica na parte administrativa, através de, por exemplo, troca de lâmpadas, uso racional de equipamentos eletrônicos, etc*”.

Diz que a exigência de laudo técnico, na espécie, configura usurpação de competência legislativa pelas Juntas e Câmaras de Julgamento Fiscal, cuja atividade precípua é aplicar as normas vigentes aos casos concretos.

Assevera que os documentos acostados aos autos atestam a regularidade do procedimento adotado pelo recorrente, que fez constar em sua escrita contábil, a partir de março de 2006, o estorno de 10% de ICMS correspondente à energia elétrica consumida na área administrativa.

Defende que as escritas fiscal e contábil correspondem à realidade da atividade industrial da empresa recorrente. Ressalta, no particular, que a escrita fiscal é documento público, nos termos do art. 297, §2º, do Código Penal brasileiro, “*o que admite atribuir às anotações lá constantes a veracidade como a fé pública*”.

Cita jurisprudência do STJ sobre o direito ao creditamento do ICMS no caso dos autos.

Informa que o auditor fiscal baseou-se em premissa falsa para lavrar o Auto de Infração, consistente na alegação de que o livro contábil do recorrente estaria destoante da realidade material. Prossegue afirmando que, “*a pretexto de prestigiar as informações contidas nos livros contábeis do recorrente, visto que no Auto de Infração consta a inverídica informação de que 20% da energia seria consumida na área administrativa da empresa, a fiscalização agiu de forma arbitrária, contrariando as informações contidas na escrita contábil, a qual faz prova em favor da empresa*”.

Diz que, diante da regularidade da escrita fiscal da empresa, caberia ao autuante fazer prova de que a mesma contém equívocos. Para fazê-lo, seria necessário uma vistoria *in loco* a fim de apurar dados que pudessem contradizer a escrita contábil.

Pede, nesses termos, a improcedência da infração 1.

Ainda em suas razões, o recorrente admite ser inviável a diligência requerida em sua impugnação, de verificação *in loco* da quantidade de energia elétrica utilizada na industrialização, mas formula pedido de diligência, agora nos livros contábeis e fiscais elaborados pelo recorrente, para que seja verificado se os mesmos estão corretos ou se existem vícios que autorizem a exigência do tributo em comento.

Diz que a aferição dos livros é indispensável para o deslinde da questão, pois tais documentos gozam de fé pública e, portanto, devem ser considerados quando da fiscalização.

Pugna, ao final, pelo Provimento do apelo ofertado.

Às fls. 243/245, a PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso voluntário, ao fundamento de que “*a infração fiscal está devidamente tipificada e comprovada mediante demonstrativo fiscal, notas fiscais de energia elétrica, cópias dos livros fiscais colacionados aos autos.*”

Entende que o pedido de diligência fiscal formulado pelo recorrente deve ser rejeitado à luz do que dispõe o art. 147, do RPAF/99, pois os elementos probatórios dos autos são suficientes à formação do convencimento dos julgadores.

Diz que a alegação do recorrente, de que a escrita fiscal representa prova em seu favor, de sorte a possibilitar o creditamento de 90% da energia consumida pelo estabelecimento não deve prosperar, porque a legislação tributária “exige a comprovação efetiva da utilização da energia elétrica no processo de industrialização. Cita, para embasar o opinativo, o art. 93, II, “a”, 2, do RICMS/BA.

Alega que as provas dos autos indicam uma mudança nas informações prestadas pelo contribuinte em seus livros contábeis, que indicavam a proporção de 20% para a administração e 80% para a produção, sendo que, a partir de março de 2006, o contribuinte passou a realizar o estorno de 10%, “*sem que fosse apresentado laudo técnico que comprovasse o percentual utilizado na industrialização*”.

Por fim, afirma a PGE que as provas materiais relativas aos lançamentos contábeis devem necessariamente estar acompanhadas de outros documentos capazes de comprovar e legitimar o aumento no consumo de energia elétrica pelo estabelecimento no processo de industrialização, o que não se verificou na espécie, razão pela qual opina pelo não provimento do Recurso.

Após a manifestação da PGE, vieram os autos conclusos para julgamento.

## VOTO

Inicialmente, voto pelo indeferimento da diligência requerida pelo recorrente, pois entendo que os documentos que instruem o presente processo administrativo são suficientes para a elucidação da questão jurídica posta em julgamento. O próprio recorrente admite que não seria mais cabível a verificação, no próprio local, do consumo de energia, por tratarem, estes autos, de fatos

pretéritos. Com relação aos livros fiscais e contábeis, não existem dúvidas a serem sanadas, pois é fato incontrovertido que o recorrente alterou seus registros no que concerne ao consumo de energia. A discussão limita-se, portanto, a saber se tal alteração prescinde, ou não, de prova da efetiva mudança da realidade fática da empresa autuada, no que tange ao consumo de energia elétrica no processo de industrialização.

Quanto ao mérito das irresignações recursais, entendo que não merece censura a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda Estadual, pois, da análise do acervo probatório coligido ao *in folio*, fica evidente que o contribuinte alterou sua escrita fiscal para elevar o percentual de energia elétrica utilizada em seu processo industrial, sem que, para tanto, houvesse demonstrado a real modificação do consumo de energia na industrialização, acompanhada da redução do consumo de energia nos setores administrativos da empresa.

Com efeito, o artigo 93, II, “a”, do RICMS/BA então vigente, é claro quando estabelece que a constituição do crédito para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes, relativamente à aquisição de energia elétrica utilizada no processo de industrialização do contribuinte, não prescinde de prova da efetiva utilização da energia no processo de industrialização.

Tal exigência, ao revés do que sustenta o recorrente, está expressa na norma aplicável ao caso, pois o dispositivo legal, parte da premissa de que somente pode ser objeto de constituição do crédito a energia elétrica efetivamente utilizada no processo de industrialização. Logo, se houve alteração no percentual utilizado para tal desiderato pelo recorrente, é consectário lógico da exigência normativa que tal fato seja objeto de prova pelo contribuinte, sob pena de se tornar ineficaz o dispositivo legal.

No particular, ratifico o posicionamento adotado pela 3<sup>a</sup> JJF nos presentes autos, em que se afirmou que, “*embora seja possível ter sido modificada a realidade do processo produtivo, o reconhecimento desta nova realidade não pode ser efetuado apenas com base na escrita contábil, sendo necessários outros elementos, a exemplo do laudo técnico, comprovação de aquisição de novas máquinas para o setor produtivo, redução de equipamentos na área administrativa.*”

Com relação à tese do recorrente, de que em outro processo as informações consignadas em sua escrita fiscal foram acatadas pelo Fisco para fins de tributação, entendo que não o socorre a argumentação, pois a autuação objeto deste processo decorreu, justamente, da alteração nos registros do autuado, que se deu sem a prévia e necessária comprovação da mudança da realidade da empresa.

Não se trata de desconsideração das informações prestadas pelo sujeito passivo, mas sim da constatação de que houve mudança em tais informações, cuja realização pressupunha uma comprovação da efetiva alteração da realidade da empresa, o que não foi realizado nos presentes autos. É dizer, no processo anterior assentaram-se as premissas, com base nas informações do contribuinte, de que a energia elétrica utilizada no processo de industrialização do autuado correspondia a 80% do total, premissas essas mantidas nestes autos, pois o contribuinte, ao alterar sua escrita fiscal, não comprovou a mudança da realidade de seu processo produtivo.

Como dito pelo autuante em resposta à manifestação do contribuinte, de fls. 190, o recorrente vinha declarando em sua contabilidade, até 2005, que os percentuais de consumo de energia elétrica nos setores produtivo e administrativo da empresa eram de 80% e 20%, respectivamente. Prossegue o autuante esclarecendo que “*não obstante, vinha se apropriando de 90% de crédito e não de 80%. Foi autuado por duas vezes consecutivas, tendo reconhecido e pago os valores respectivos. Isto é, reconheceu que, conforme constava na sua contabilidade, o percentual destinado a produção é de 80%. Melhor explicando: até 2005, lançava no razão, nas contas ‘custos gerais de produção – força’, o percentual de 80% para energia consumida na produção e, na conta ‘despesas administrativas – força’, de 20% para a energia utilizada pelo setor administrativo. Apesar dessa distribuição se apropriava do crédito de 90%, quando o correto*

*seria seguir o mesmo percentual de distribuição lançado no razão, que era de 80%. Glosado pelas fiscalizações anteriores, concordou e recolheu os valores em questão”.*

Con quanto afirme o recorrente que os recolhimentos anteriores não implicam reconhecimento quanto ao acerto da fiscalização, é evidente que seus registros internos foram utilizados tanto naquele momento quanto na fiscalização atual, haja vista que foram considerados os valores inicialmente informados, justamente porque a alteração promovida não foi precedida da comprovação de uma mudança efetiva no consumo de energia em cada área da empresa.

Diane de tais fundamentos, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, mantendo a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF, que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração lavrado contra o contribuinte, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 087461.0302/10-2, lavrado contra FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$29.144,25, acrescido das multas de 60% sobre R\$18.694,66 e de 70% sobre R\$10.449,59, previstas no art. 42, incisos VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

MÁRIO DE FREITAS JATOBÁ JÚNIOR – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS