

A. I. N° - 269358.0002/19-4  
AUTUAD - PLASCHIO PLÁSTICOS CHIACCHIO LTDA.  
AUTUANTES - MARCELO DE AZEVEDO MOREIRA, JOSÉ LUIS SOUSA SANTOS e WILSON DE OLIVEIRA JUNIOR  
ORIGEM - IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 14.11.2019

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0167-05/19**

**EMENTA:** ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL NO AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO; **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO. Relativamente à infração de pagamento a menos do ICMS, os recolhimentos efetuados pela autuada não levaram em conta a inserção do próprio imposto em sua base de cálculo, de modo que a cobrança visou buscar as diferenças resultantes deste erro de procedimento. No tocante à multa de 60%, não restou configurada a hipótese ventilada na peça de defesa de prática repetitiva observada pela autoridade administrativa, a ensejar o pleito de exclusão das penalidades. Impossibilidade de aplicação ao caso das disposições do parágrafo único, do art. 100 do CTN. Incabível também a incidência dos mandamentos contidos nos comandos do art. 159, I do RPAF-BA, assim como o inserido no art. 102, I, §2º do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), o primeiro, atinente à dispensa de multa ao apelo da equidade e o segundo relacionado aos critérios de cálculo dos acréscimos moratórios. Pedido de inaplicação da penalidade não acolhido. No que se refere à infração de falta de recolhimento do ICMS, não ficou demonstrado, através da juntada de prova documental, os pagamentos nos períodos mensais objeto da exigência fiscal. Negado também pedido de exclusão da multa pecuniária. Indeferida a solicitação de remessa dos autos para realização de perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 31/01/2019 para exigir ICMS no valor principal de R\$395.761,24 contendo as seguintes imputações fiscais:

*Infração 01 – Deixou, o contribuinte, de recolher ICMS incidente sobre a entrada de energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em ambiente de Contratação Livre – ACL. Estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo. Não tendo sido a operação regularmente escriturada. O Estabelecimento adquiriu energia elétrica em outra unidade da federação em ambiente de contratação livre, nos termos definidos nos artigos 400/403, 302, inciso XVI e 268, Inciso XVII, omitindo-se parcialmente do pagamento do ICMS incidente sobre tais operações.” Valor principal exigido: – R\$303.219,07. Fatos geradores: ocorridos nos meses de fev, mar, abr, jun, jul, ago, set, out e nov de 2014; jan, abr, mai, jul, set, nov e dez de 2015; jan, fev, abr, mai, jul, ago, set,*

*out, nov e dez de 2016; jan, fev, mar, jul e ago de 2017. Enquadramento legal: art. 400 e 401 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, alínea “i” do inciso II do art. 16, art. 16 – A, inciso V e §1º do art. 17 e incisos III e XII do art. 34 da Lei nº 7.014/1996 c/c Cláusulas 1ª e 2ª e inciso I da Cláusula 3ª do Conv. ICMS 77/2011. Multa aplicada: 60% do imposto, com base na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/1996.*

**Infração 02** - “*Deixou, o contribuinte, de recolher ICMS incidente sobre a entrada de energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em ambiente de Contratação Livre – ACL. Estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo. Não tendo sido a operação regularmente escriturada. O Estabelecimento adquiriu energia elétrica em outra unidade da federação em ambiente de contratação livre, nos termos definidos nos artigos 400/403, 302, inciso XVI e 268, Inciso XVII, omitindo-se totalmente do pagamento do ICMS incidente sobre tais operações*”. **Valor principal exigido:** R\$92.542,17. **Fatos geradores:** ocorridos nos meses de dezembro de 2014, março de 2015 e março de 2016. **Enquadramento legal:** art. 400 e 401 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, alínea “i” do inciso II do art. 16, art. 16 – A, inciso V e §1º do art. 17 e incisos III e XII do art. 34 da Lei nº 7.014/1996 c/c Cláusulas 1ª e 2ª e inciso I da Cláusula 3ª do Conv. ICMS 77/2011. **Multa aplicada:** 60% do imposto, com base na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/1996.

Compõe o Auto de Infração os seguintes documentos: 1) Anexo I – Demonstrativo do Cálculo da Aquisição de Energia no Mercado Livre com Recolhimento a Menor (fls. 08/10) e cópias reprográficas dos DANFEs relacionados à aquisição de energia elétrica (fls. 11/55); 2) Anexo II – Demonstrativo do Cálculo da Aquisição de Energia no Mercado Livre sem Recolhimento (fl. 57) e cópias reprográficas dos DANFEs relacionados à aquisição de energia elétrica (fls. 58/60); 3) Relatórios contendo os valores recolhidos pelo contribuinte por DAEs (Documentos de Arrecadação Estadual) e por Denúncia Espontânea (fls. 62/71); 4) mídia digital (DVD-R) contendo os Demonstrativos do Auto de Infração.

O contribuinte foi notificado do lançamento, através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), com postagem, ciência e leitura do conteúdo em 20/02/2019. Protocolou a defesa administrativa em 18/04/2019, através de petição subscrita por advogados, peça processual juntada às fls. 81 a 102 dos autos.

Após destacar a tempestividade da impugnação, o contribuinte passou a apresentar as razões que justificariam a revisão dos valores lançados no Auto de Infração.

Em relação à Infração 01, que contempla a acusação de recolhimento parcial do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre (ACL), a contestação do lançamento é parcial. Aduziu a defesa que conforme documentos anexos, o contribuinte efetuou o pagamento de ICMS, ainda que a alíquota, sob a ótica fiscal, estivesse equivocada. Deste modo, a boa-fé da Empresa Contribuinte deve ser levada em consideração para que se proceda com a exclusão da multa pecuniária lançada no Auto de Infração, conforme previsto no art. 159 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF), aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, com a seguinte redação:

**“Art. 159. Poderá ser requerida à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade.**

I - [...]

**II - ter o sujeito passivo agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação;**

**III - ter o sujeito passivo agido de boa-fé, em razão de ignorância da legislação tributária, tendo em vista o seu nível de instrução e as condições adversas do local da infração;**

Ressalta a defesa que faltou ao Contribuinte **apenas a complementação de parte do ICMS**

**devido**, motivo que, de *per si*, demonstraria a sua boa-fé na realização do cálculo tributário.

Em respeito ao princípio da eventualidade, caso não se aplique de pronto o inciso II, do art. 159 do RPAF, fundamentado na **boa-fé do contribuinte**, pede a defesa que remanesça na exigência fiscal tão somente os acréscimos moratórios por atraso de pagamento, em conformidade com o disposto no artigo 102, inciso I, parágrafo 2º do Código Tributário da Bahia, cujo valor ajustado, nos termos deste diploma legal, é o de **R\$416.342,58** (quatrocentos e dezesseis mil trezentos e quarenta e dois reais e cinquenta e oito centavos), de acordo com a planilha reproduzida na mídia digital de fl. 105 dos autos.

Em relação à Infração 02, que contém a acusação de falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre (ACL), a defesa afirma ter efetuado o pagamento, ainda que parcial, com a base de cálculo incorreta, do ICMS devido nas operações verificadas nos meses de dezembro de 2014 e março de 2015. Sustenta não se aplicar ao caso também a multa prevista no art. 42 da Lei 7.014/96 do Estado da Bahia.

**Objetivando ilidir a acusação fiscal integrante desta infração, o contribuinte junto na peça defensiva os comprovantes dos recolhimentos, reproduzidos na mídia digital de fl. 105 (Anexo II).**

Sustenta a aplicação, neste caso também, das disposições do art. 159, inc. II do RPAF, devendo ser levado em consideração a sua boa-fé para que se excluam os valores relacionados à penalidade de 60%. Reitera que no caso em exame faltou ao contribuinte apenas a complementação de parte do ICMS devido, motivo **revele sua boa-fé ao realizar cálculo tributário**.

Em respeito ao princípio da eventualidade, caso não se aplique de pronto o inciso II, do art. 159 do RPAF, fundamentado na **boa-fé do contribuinte**, pede a defesa que remanesça na exigência fiscal tão somente os acréscimos moratórios por atraso de pagamento, em conformidade com o disposto no artigo 102, inciso I, parágrafo 2º do Código Tributário da Bahia, cujo valor ajustado nos termos deste diploma legal é o de **R\$35.670,98** (trinta e cinco mil seiscentos e setenta reais e noventa e oito centavos), de acordo planilha anexada à mídia digital de fl. 105.

Em seguida, o contribuinte desenvolve um longo arrazoado acerca do conceito jurídico de boa fé, de que se vale para pedir a exclusão das penalidades aplicadas no Auto de Infração. Tece considerações acerca das possibilidades de aplicação do princípio da confiança, da boa fé objetiva em matéria tributária, relacionada às práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. Observa que a demora em se efetuar a cobrança do imposto não recolhido pode ser traduzido para o direito tributário em uma prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas, equivalente à *suppressio* do direito privado, com consequentes reflexos nos princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica. Fez referência ao Estatuto do Contribuinte vigente no Estado de São Paulo (Lei Complementar estadual nº 939/2003). Transcreveu decisão judicial originária do STJ (Superior Tribunal de Justiça) relacionada da aplicação da boa fé na exclusão das penalidades que incidiram sobre contribuição para seguro de acidente de trabalho em cobrança efetuada pela fiscalização (Resp. nº 1257984, RS 2011/124759-4, Relator Min. Mauro Campbell Marques, data de julgamento 06/12/2011, Segunda Tuma (T2). Discorreu acerca da desproporcionalidade das cobranças contestadas e requer que no caso em exame seja aplicado o princípio da razoabilidade para excluir o excesso de poder de polícia na combinação das penalidades. Fez transcrição na peça de impugnatória de trechos doutrinários de diversos juristas brasileiros e estrangeiros, concernentes aos temas abordados, com destaque Niklas Luhmann, Judith Martins-Costa, Celso Antonio Bandeira de Mello, Misabel Derzi e Maria Sylvia Zanella Di Pietro.

Finalizou a peça de defesa pedindo que seja declarada a **improcedência total da multa relacionada ao Auto de Infração** quanto às operações tributárias noticiadas da contestação, notadamente com fundamento na **boa-fé da contribuinte**, nos princípios da legalidade,

razoabilidade e proporcionalidade. Sob o princípio da eventualidade, que seja aplicada tão somente acréscimos moratórios às parcelas em atraso, nos termos do art. 102. § 2º, inciso I do Código Tributário da Bahia.

Pugnou ainda pela improcedência do crédito tributário (infração 01 e 02), atribuindo como devida apenas a diferença incontroversa apontada na Impugnação, referente aos acréscimos moratórios (art. 102 do Código Tributário da Bahia), arquivando-se o Auto de Infração, após o pagamento da diferença ora apontada.

Por fim, requereu a juntada dos documentos anexos (em mídia) e produção de todos os meios de prova em direito admitidos, sobretudo, as provas documentais e periciais, expressamente pleiteadas, sob pena de nulidade do auto de infração ora combatido, em virtude de cerceamento de defesa.

Foi prestada informação fiscal pelos autuantes, em 23/05/2019, peça processual juntada às fls. 108/116 dos autos. Após fazerem uma síntese da acusação fiscal e das razões expostas na inicial, passaram a rebater os argumentos defensivos contrários à manutenção integral das exigências fiscais.

Declararam que não merecem serem acolhidos os argumentos defensivos, pois o caso em exame envolve omissão total ou parcial de pagamento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica adquirida em operações interestaduais no mercado livre. Para tais casos, há cominação legal específica com previsão de multa de 60% do valor do ICMS devido, conforme o disposto no Art. 42, Inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Afirmaram que a Defesa busca que apenas lhe sejam atribuídos os acréscimos moratórios devidos, caso estivesse exercendo plenamente sua espontaneidade, quando de fato já não poderia mais fazê-lo, dado que a evidenciação dos valores devidos se deu por intermédio de ação fiscal regularmente exercida.

Destacaram mais à frente a ausência de qualquer dúvida quanto à incidência do ICMS sobre as operações de entrada interestaduais de energia elétrica adquirida no mercado livre. Que o estabelecimento autuado praticou tais operações como demonstrado, omitindo-se totalmente ou parcialmente do pagamento do ICMS correspondente. Pontuaram que neste caso há incidência do ICMS no destino, sendo que a imunidade prevista no Art. 155, § 2º, X, ‘b’ da CF/88, foi instituída **não** em prol do consumidor, **mas em favor** dos Estados de destino da energia elétrica, ao qual caberá a totalidade do ICMS incidente, desde a remessa até o consumo. Frisaram ainda que a discussão sobre a higidez desta incidência já foi por diversas vezes analisada e confirmada pelo Supremo Tribunal Federal – STF, sendo o “*Leading Case*” da matéria o RE nº 198.088-5, que retira qualquer penumbra sobre a constitucionalidade da legislação instituidora de tal incidência.

Entendem que se encontra legitimada toda a base normativa do lançamento, contida nos artigos 400 e 401 do RICMS aprovado pelo Dec. 13.780/12, alínea “i”, do Inciso II do art. 16, art. 16-A, Inciso V e § 1º do art. 17 e Incisos III e XII do art. 34 da Lei 7.014/96 c/c Cláusulas 1ª, 2ª e Inciso I da Cláusula 3ª do Conv. ICMS 77/2011.

Os autuantes passaram em seguida a analisar cada uma das infrações contestadas pela defesa.

Quanto à Infração 01, afirmaram que o contribuinte não questiona o mérito da autuação, reconhecendo as diferenças do ICMS devidas, porém, insurge-se contra a incidência da multa *ex officio* aplicada, sob o argumento de que promoveu o pagamento do ICMS, ainda que em *quantum* equivocado. Que tal fato provaria sua boa-fé a ser levada em consideração para que se proceda à exclusão dos encargos moratórios conforme previsão do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, mais precisamente no art. 159. Apelou-se assim ao amparo em equidade de conduta.

Entendem os autuantes que tal pleito não encontra amparo legal, dado que implicaria em tratamento diferenciado em relação aos demais contribuintes, atribuindo-se ao estabelecimento

autuado a condição de espontaneidade fora dos seus pressupostos jurídicos.

Quanto à Infração 02 discorreram que a alegação da defesa foi no sentido de que o Fisco se equivocou ao acusar o não recolhimento do ICMS devido nas operações relativas aos meses de dezembro de 2014 e março de 2015. Como prova da alegação, a defendant promoveu a juntada do que seriam os comprovantes de recolhimento relativos aos referidos meses. Ao analisarem tais comprovantes, os autuantes declararam que **TODOS** foram considerados na quitação do ICMS - ENERGIA ELÉTRICA dos períodos de referência indicados nas respectivas guias de pagamento (nov/2014 e fev/2016). Somente em relação ao valor de R\$16.601,60, não houve dedução no débito apurado, pois o período de referência desse pagamento (02/2015) não foi objeto do lançamento, visto que inexistiam diferenças a serem exigidas para aquele período mensal.

Apresentaram na peça informativa, às fls. 115/116, uma tabela, abaixo reproduzida, contendo a descrição dos pagamentos apontados pela defesa, código 0741 (ICMS Energia Elétrica) e código 2036 (ICMS adicional fundo de pobreza), com menção dos valores que foram deduzidos antes da lavratura do Auto de Infração.

CÓDIGO	PERÍODO DE REFERÊNCIA	VALOR
0741	11/2014	19.182,76
2036	11/2014	1.534,62
Total considerado no lançamento neste período de referência:		<b>20.717,38</b>
0741	02/2015	15.371,85
2036	02/2015	1.229,75
Valor não considerado porque o período 02/2015 <u>não</u> foi objeto do lançamento. Refere-se ao pagamento do ICMS relativos à NFe nº 10075 (chave nº '3315020402326100018855001000100751908719726'), que não apresentou diferença a exigir.		<b>16.601,60</b>
0741	02/2016	27.997,05
2036	02/2016	2.351,61
2036	02/2016	2.239,76
Total considerado no lançamento neste período de referência:		<b>32.588,42</b>

Afirmaram, por fim, que neste caso a ação fiscal não violou os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, tampouco, contrariou o interesse público nem agiu com excesso de poder, uma vez que se limitou a aplicar a combinação legal específica para a conduta do contribuinte. Disseram ainda que os pagamentos realizados foram alocados corretamente aos períodos de apuração indicados nos respectivos documentos de arrecadação estadual.

Pedem, os autuantes, que o órgão julgador declare a TOTAL PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 02 (duas) imputações, conforme exposto detalhadamente no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

Cabe consignar, inicialmente, que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido a multa aplicada e sua base de cálculo apurados e demonstrados em atendimento dos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Os valores se encontram contidos nos demonstrativos de débito (fls. 08, 09, 10, 57 e mídia digital anexa – fl. 76). Houve a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação infringidos. Registre-se ainda

que a descrição das infrações na peça acusatória foi clara e determinada. Ausentes, portanto, razões a justificar a nulificação do procedimento administrativo fiscal, ainda que por ato de ofício, por inexistirem vícios que tenham impedido o contribuinte de exercer na plenitude o direito à ampla defesa e o contraditório.

Observo ainda, que a impugnação foi oferecida dentro do prazo regulamentar e que inexistem defeitos de representação, considerando que os signatários da peça defensiva possuem poderes conferidos pela autuada com o fito de atuarem junto à Secretaria da Fazenda do Estado no tocante ao presente processo, conforme consta da procuração juntada à fl. 103 e posterior substabelecimento (fl. 104).

Apesar de formulado sem muita ênfase, à fl. 102, e para evitar alegações de cerceamento do direito de defesa, de logo indefiro o pedido de produção de prova pericial, pois vislumbro presentes nos autos os elementos fático-probatórios suficientes para instrução e deliberação acerca da exigência fiscal.

Na infração 01 a exigência de ICMS recaiu sobre o recolhimento a menor (parcial) do ICMS incidente sobre as operações de entrada de energia elétrica no estabelecimento empresarial, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre (ACL). As citadas operações foram levadas a registro na escrita fiscal do contribuinte.

A contestação do lançamento é parcial e restrita a multa pecuniária aplicada, no percentual de 60%. O contribuinte efetuou os recolhimentos do ICMS sem levar em conta a inserção do próprio imposto em sua base de cálculo, de modo que a cobrança visou buscar as diferenças resultantes deste erro de procedimento. Deste modo, sustenta a impugnante, que sua conduta de pagamento, ainda que efetuado a menos, estaria imbuída de boa fé, devendo ser levada em consideração para que se proceda à exclusão da multa pecuniária, conforme previsto no art. 159 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF), aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, com a seguinte redação:

*"Art. 159. Poderá ser requerida à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade.*

*I - [...]*

*II - ter o sujeito passivo agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação;*

*III - ter o sujeito passivo agido de boa-fé, em razão de ignorância da legislação tributária, tendo em vista o seu nível de instrução e as condições adversas do local da infração;*

Amparado no princípio da eventualidade, caso não se aplique de pronto o inciso II, do art. 159 do RPAF, fundamentado na **boa-fé do contribuinte**, pede a defesa que remanesça na exigência fiscal tão somente os acréscimos moratórios por atraso de pagamento, nos termos do artigo 102, inciso I, § 2º do Código Tributário da Bahia (COTEB – Lei nº 3.956/81).

Inicialmente, antes de apreciar o mérito dos pedidos formulados na inicial, cabe fazer algumas digressões acerca da incidência do ICMS nas operações de aquisição de energia elétrica em remessas originárias de contribuintes localizados em outras Unidades da Federação.

Conforme já exposto linhas acima, o contribuinte neste PAF admitiu serem tributadas pelo ICMS as operações afetadas pelo lançamento fiscal, até porque procedeu ao recolhimento do tributo dentro do prazo regulamentar, conquanto o fizesse sem que a base de cálculo tivesse sido construída corretamente. Isto porque, conforme ordena o art. 17, §1º, I da Lei 7.014/96, c/c o art. 400 do RICMS-BA, o montante do ICMS incidente na operação integra a sua própria base de cálculo, inclusive nas aquisições de energia oriundas de outros Estados, sendo o respectivo destaque no documento fiscal mera indicação para fins de controle.

Importante destacar, que na unidade federada de origem a operação é imune, de modo que, ao receber a energia elétrica, não estava a base imponível impregnada de qualquer valor de ICMS,

sendo necessário o contribuinte adotar tal mecanismo para calcular corretamente o montante a recolher.

Os levantamentos de fls. 08/10 e fl. 57 indicam que, no cálculo das diferenças de imposto a recolher, a fiscalização considerou a redução da base de cálculo prevista para as operações em comento, na ordem de 52%, conforme se extrai do art. 268, XVII do RICMS-BA.

Façamos então um pequeno percurso no ordenamento para verificar o regime jurídico de tributação da energia elétrica no tocante ao ICMS. Essa análise passa pela interpretação a ser conferida a vários dispositivos que tratam da matéria, a começar pela Constituição Federal, no seu art. 155:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

(...)

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

(...)

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

(...)

*X - não incidirá:*

(...)

*b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;”*

O objetivo da imunidade das operações interestaduais com energia elétrica foi transferir a titularidade da sujeição ativa para a unidade federada de destino daquela mercadoria. Coube então ao legislador complementar definir em qual momento e em que condições isto se daria.

Resolveu o legislador infraconstitucional considerar tal momento como sendo a entrada no território do Estado destinatário da energia elétrica, dentre outras mercadorias, desde que não adquirida para fins de comercialização ou industrialização.

Nesse sentido, foi estabelecida a regra inserida no art. 2º, §1º, XII, c/c os arts. 13, VIII e 33, II, todos da LC 87/96, *verbis*:

*Art. 2º O imposto incide sobre:*

(...)

*§ 1º O imposto incide também:*

(...)

*III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.*

(...)

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

(...)

*VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;*

(...)

*Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

(...)

*II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: [\(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)*

*a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; [\(Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)*

*b) quando consumida no processo de industrialização; [\(Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)*

*c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e [\(Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)*

*d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses; [\(Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010\)](#)*

Resta saber o que significa, no contexto da norma transcrita, aquisição de energia não destinada à comercialização ou industrialização.

Em resposta a esse questionamento, valho-me de parte do voto proferido pelo eminente Conselheiro desta 5ª JJF, Auditor Fiscal, Vladimir Miranda Morgado, no julgamento do PAF nº 279757.0012/18-8, que resultou no Acórdão nº 0205-01/18, de 22/11/2018, cujo conteúdo abaixo transcrevo:

(...)

*Do ponto de vista do contribuinte, à vista deste dispositivo, haveria a obrigação tributária quando a energia elétrica adquirida de outros Estados não fosse vertida para uso no seu processo produtivo ou para comercialização.*

*Do ponto de vista dos i. auditores fiscais, à vista deste dispositivo, só não haveria o nascimento da obrigação tributária na entrada interestadual se a energia comprada fosse revendida ou transformada para aperfeiçoar o seu consumo, mas ainda como energia.*

*No caso da autuada, ainda dentro do prisma da acusação fiscal, não acontece nem uma coisa nem outra. A energia por ela adquirida foi utilizada, consumida no seu processo produtivo, para servir como insumo na fabricação de outro produto. A autuada não comprou energia para revender.*

*Pouco importa se há transformação de tensão para a energia ser consumida no processo industrial da autuada. Na verdade, a energia não foi industrializada para ser revendida. Repita-se: foi adquirida para ser consumida no seu processo produtivo de fabricação de pneumáticos.*

*É de se notar que a legislação regente da matéria pende pela recepção do entendimento defendido na autuação.*

*Em primeiro lugar, vejam-se os mandamentos contidos no inciso VIII do art. 4º, c/c o §1º do art. 5º, ambos da Lei nº 7014/96:*

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

(...)

*VIII - da **entrada**, no território deste Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica **oriundos de outra unidade da Federação**, quando **não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração** (LC 87/96 e 102/00)*

(...)

*Art. 5º Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*§ 1º É também **contribuinte** a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:*

(...)

*IV - **adquira** de outra unidade da Federação lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e **energia elétrica**, quando **não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração** (LC 87/96 e 102/00)” (negritos da transcrição).*

*Logo, a despeito da imunidade incidente nas saídas interestaduais da citada mercadoria e o acolhimento do princípio do destino, intentou o legislador estadual que houvesse o recolhimento logo na entrada no território onde se localize o destinatário, exceto se a energia elétrica estiver direcionada para nova comercialização, industrialização, produção, geração ou extração.*

*Vê-se claramente que as atividades de comercialização, industrialização, produção, geração e extração ali referenciadas aludem ao tratamento que será dado à energia elétrica e demais produtos na mesma situação: se a energia adquirida é comercializada, não se pagará o imposto na entrada; se a energia adquirida é industrializada no sentido de ser aperfeiçoada para consumo, não se pagará o imposto na entrada; se a energia é adquirida*

*para nova geração, não se pagará o imposto na entrada; e se a energia é adquirida para nova produção, não se pagará o imposto na entrada.*

*Entretanto, se a energia ingressa de outro Estado para ser consumida por quem a adquiriu, haverá a exigência do recolhimento na entrada no território.*

*E o consumo aqui alcança as hipóteses em que a mercadoria é utilizada no processo produtivo da empresa, como insumo participante da manufatura de produto acabado de uma indústria, por exemplo, como no caso da autuada, atuante num segmento diferente do eletricista, ou seja, fabricação de produtos plásticos.*

*Tanto assim é que a lei institutiva do ICMS na Bahia admite o uso do crédito fiscal do imposto pago na entrada pela aquisição da energia, quando esta é consumida no processo produtivo da empresa.*

*E, evidentemente, o direito à apropriação do crédito fiscal adveio com o pagamento do tributo na entrada oriunda de outro Estado.*

*Isto está dito inegavelmente no art. 29, §1º, III, da Lei nº 7014/96, a saber:*

*“Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

(...)

*§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:*

(...)

*III - tratando-se de entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

*a) a partir de 1º novembro de 1996:*

*1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*

*2 - quando consumida no processo de industrialização;*

*3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e*

*b) a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, nas hipóteses de entrada de energia elétrica no estabelecimento, não indicadas na alínea anterior;” (negritos da transcrição).*

*São muitos os casos em que se discute neste Conselho de Fazenda a proporcionalidade de uso da energia elétrica usada no processo produtivo, em comparação com o volume direcionado para as áreas administrativas.*

*Sinal claro e inequívoco que não existe discussão a respeito de ser devido o recolhimento na entrada quando a energia elétrica é empregada no processo produtivo.*

*Representa esta substancial discussão de casos concretos o aresto abaixo, ainda que a cobrança tenha sido julgada improcedente, exatamente porque a empresa comprovou ter havido o recolhimento na entrada:*

*“A. I. Nº - 269139.0013/17-2*

*AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS.*

*AUTUANTE - FRANCISCO NOBRE DE OLIVEIRA, MARCOS AURELIO PAUL CRUZ e JOSÉ ELMANO TAVARES LINS.*

*ORIGEM - SAT/COPEC*

*PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/07/2018*

*Iª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL*

*ACÓRDÃO JJF Nº 0093-01/18*

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ENERGIA ELÉTRICA, OPERAÇÕES ESCRITURADAS.** A Lei Complementar nº 87/96 (art. 20, §1º, c/c art. 33, II, “b”) admite a possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS em relação às *entradas* de energia elétrica *consumida no processo industrial*. O

**contribuinte recolheu tempestivamente o valor exigido, comprovando pagamento do valor autuado. Infração não subsistente. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime”** (negritos da transcrição).

Vale a pena reproduzir também excertos do voto:

“Sabe-se que a Lei Complementar nº 87/96 (art. 20, §1º, c/c art. 33, II, “b”), admite a possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS em relação às entradas de energia elétrica **consumida no processo de industrialização**. Posição que é também definida no STJ (Resp. 404.432/RJ).

**Caracterizada a incidência de ICMS**, é legítimo o direito de creditar-se do imposto na proporção da energia consumida no processo de industrialização.

O Decreto nº 13.780/12, que regulamenta o ICMS no Estado da Bahia, trata das questões inerentes à aquisição de energia elétrica e informações relativas à liquidação de contratos de compra e venda de energia elétrica, firmados através do Convênio ICMS 77/11 e Convênio ICMS 15/07.

Vê-se, contudo, no presente caso, que a exigência não pode prevalecer e não configurou a falta de recolhimento do ICMS, em razão da NF-e nº 11.243 (fls. 13/14). O contribuinte recolheu tempestivamente o valor exigido, acostando ao PAF comprovantes de pagamentos correspondentes ao valor autuado (fls. 21/22)” (negritos da transcrição).

Acompanham esta volumosa corrente os Ac. JJF Nº 0059-02/18, JJF Nº 0102-05/18, JJF Nº 0112-03/18, JJF Nº 0180-02/17, JJF Nº 0046-01/18, CJF Nº 0080-12/18 e CJF Nº 0093-11/18, só para citar alguns publicados em 2018.

Como arremate, guardando consonância com a lógica até agora desenvolvida, o Regulamento Baiano do ICMS aponta exatamente a situação enfrentada neste PAF, qual seja, quando o contribuinte adquire em outro ente federativo energia elétrica no ambiente de contratação livre (ACL), caso em que tomará como base inicial imponível o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da mercadoria (os documentos fiscais constam nos autos), de cujo tributo, em guia separada, será recolhido no prazo regulamentar.

Importante trazer a lume a redação atual do art. 400 do RICMS-BA:

“Art. 400. O cálculo do ICMS devido pelo consumidor de energia elétrica, responsável pelo pagamento quando adquirido em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre, nos termos inciso VIII do caput do art. 4º e no inciso IV do § 1º do art. 5º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, tomará por base o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica, acrescido dos valores cobrados por todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão, aos quais deve ser integrado o montante do próprio imposto.

(...)

§ 2º **O adquirente deverá recolher o ICMS devido em documento de arrecadação em separado, no prazo previsto no inciso XVI do art. 332**” (negritos da transcrição).

Sem embargo de não tratar como fulcro central a questão ora debatida, o E. STJ, em sede de recursos repetitivos, apontou ser devido o pagamento do ICMS na entrada interestadual de energia elétrica, quando consumida no processo industrial. Eis a ementa, com especial destaque para os itens 5, 9 e 11:

**“RECURSO ESPECIAL Nº 1.117.139 - RJ (2009/0099551-5)**

**RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX**

**RECORRENTE: SENDAS DISTRIBUIDORA S/A**

**ADVOGADO: WILLIAN MARCONDES SANTANA E OUTRO(S)**

**RECORRIDO: ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

**PROCURADOR: CLÁUDIA COSENTINO FERREIRA E OUTRO(S)**

**EMENTA**

**PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO COMERCIAL (SUPERMERCADO). ATIVIDADES DE PANIFICAÇÃO E CONGELAMENTO DE ALIMENTOS. ARTIGO 33, II, "B", DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. ARTIGO 46, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. DECRETO 4.544/2002 (REGULAMENTO DO IPI). PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CREDITAMENTO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE.**

**1.** As atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis por supermercado não configuram processo de industrialização de alimentos, por força das normas previstas no Regulamento do IPI (Decreto 4.544/2002), razão pela qual inexiste direito ao creditamento do ICMS pago na entrada da energia elétrica consumida no estabelecimento comercial.

**2.** A Lei Complementar 87/96, pelo princípio da não-cumulatividade, assegura ao sujeito passivo do ICMS, entre outros, o direito de creditamento do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria destinada ao uso ou consumo do estabelecimento (artigo 20, caput).

**3.** O artigo 33, II, da lei complementar em tela, no que concerne ao direito de aproveitamento de crédito de ICMS decorrente da energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, previu o que se segue:

"Art. 33. (...) Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

(...)

*II - a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor;*" (redação original)

"II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização;

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e

d) a partir de 1º de janeiro de 2003, nas demais hipóteses;" (inciso e alíneas com a redação dada pela Lei Complementar 102, de 11 de julho de 2000)

"d) a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses;"(alínea com a redação dada pela Lei Complementar 114, de 16 de dezembro de 2002)

"d) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses;" (redação dada pela Lei Complementar 122, de 12 de dezembro de 2006)

(....)"

**4.** A redação original do inciso II, do artigo 33, da Lei Complementar 87/96, preceituava que a energia elétrica genericamente usada ou consumida no estabelecimento geraria direito ao creditamento do ICMS, a partir de 1º.11.1996 (data da entrada em vigor da aludida lei complementar).

**5.** Deveras, com o advento da Lei Complementar 102/2000 (entrada em vigor em 1º.08.2000), a entrada de energia elétrica no estabelecimento somente ensejaria direito de crédito: (i) quando objeto de operação de saída de energia elétrica (alínea "a"); (ii) quando consumida no processo de industrialização (alínea "b"); (iii) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior (alínea "c"); e (iv) a partir de 1º de janeiro de 2003, nas demais hipóteses (alínea "d").

**6.** A Lei Complementar 114, de 16 de dezembro de 2002 (vigência a partir de 17.12.2002), no que concerne às hipóteses diversas das previstas nas alíneas "a", "b" e "c", do inciso II, do artigo 33, da Lei Kandir, dispôs que haveria direito de creditamento de ICMS na entrada de energia elétrica no estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2007.

**7.** Por fim, a Lei Complementar 122, de 12 de dezembro de 2006 (entrada em vigor em 13.12.2006), determinou que o aludido direito de creditamento do ICMS na entrada de energia elétrica no estabelecimento (em hipóteses outras que as elencadas nas alíneas "a", "b" e "c", do inciso II, do artigo 33, da LC 87/96) surge somente a partir de 1º de janeiro de 2011.

**8.** Consectariamente, a entrada de energia elétrica no estabelecimento, que não for objeto de operação de saída de energia elétrica, que não for consumida no processo de industrialização e cujo consumo não resulta em operação de saída ou prestação para o exterior, somente ensejará direito ao creditamento de ICMS a partir de 1º.01.2011.

**9.** In casu, contudo, o estabelecimento comercial (supermercado) ajuizou embargos à execução fiscal fundada em auto de infração, lavrado em 20.08.2004, que considerou indevido o creditamento de ICMS pago na entrada de energia elétrica consumida nas atividades de panificação e congelamento de produtos perecíveis.

**10.** Deveras, o objeto social da empresa, ora recorrente, consiste na "comercialização de produtos manufaturados, semimanufaturados, ou in natura, nacionais ou estrangeiros, de todo e qualquer gênero e espécie, natureza ou qualidade, desde que não vedada por lei, bem como a industrialização e processamento de produtos por conta própria ou de terceiros", tendo sido confirmado, pelo Tribunal de origem, que o

*supermercado, em alguns setores, realiza atividades tendentes à transformação de matéria-prima e ao aperfeiçoamento de produtos destinados ao consumo.*

**11.** *A tese genérica de que o contribuinte tem direito ao creditamento de ICMS se comprovar ter utilizado a energia elétrica "no processo de industrialização", ex vi do disposto no artigo 33, II, "b", da Lei Complementar 87/96, foi consagrada pela Primeira Seção, no âmbito de embargos de divergência interpostos por estabelecimento industrial (EREsp 899.485/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 13.08.2008, DJe 15.09.2008).*

**12.** *O parágrafo único, do artigo 46, do CTN, ao versar sobre o IPI, considera industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.*

**13.** *Nada obstante, as normas previstas no Regulamento do IPI (Decreto 4.544/2002) afastam a caracterização das atividades de panificação e congelamento de alimentos como industriais.*

**14.** *Com efeito, o artigo 3º, do aludido regulamento, preceitua que "produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária".*

**15.** *As características e modalidades de industrialização restaram elencadas no artigo 4º, do Decreto 4.544/2002, verbis:*

*"Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e*

*Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):*

*I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*

*II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);*

*IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).*

*Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados. "*

**16.** *O aludido regulamento, por seu turno, enumera as operações que não são consideradas industrialização, entre as quais consta: "I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação: a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor" (artigo 5º, inciso I, alínea "a", do Regulamento do IPI).*

**17.** *O regulamento do IPI, em seu artigo 6º, incisos I e II, esclarece que embalagem de apresentação não se confunde com o acondicionamento para transporte do produto.*

**18.** *Conseqüentemente, a atividade de panificação, desenvolvida pelo supermercado, não se afigura como "processo de industrialização", à luz do disposto no artigo 46, do CTN, em virtude da exceção prevista no artigo 5º, inciso I, alínea "a", do Decreto 4.544/2002, que se apresenta como legislação tributária hígida.*

**19.** *A atividade de congelamento de alimentos, por seu turno, não se amolda aos critérios estabelecidos no artigo 4º, do regulamento citado.*

**20.** *O Supremo Tribunal Federal, em 22.10.2009, reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário 588.954/SC, cujo tema iudicandum restou assim identificado:*

*"ICMS. Creditamento de serviços de energia elétrica utilizado no processo produtivo. Princípio da não-cumulatividade. Supermercado. Atividade industrial de alimentos. Panificação e congelamento."*

**21.** *O reconhecimento da repercussão geral pelo STF, com fulcro no artigo 543-B, do CPC, como cediço, não tem o condão, em regra, de sobrestrar o julgamento dos recursos especiais pertinentes.*

22. É que os artigos 543-A e 543-B, do CPC, asseguram o sobrerestamento de eventual recurso extraordinário, interposto contra acórdão proferido pelo STJ ou por outros tribunais, que verse sobre a controvérsia de índole constitucional cuja repercussão geral tenha sido reconhecida pela Excelsa Corte (Precedentes do STJ: *AgRg nos EREsp 863.702/RN*, Rel. Ministra Laurita Vaz, Terceira Seção, julgado em 13.05.2009, DJe 27.05.2009; *AgRg no Ag 1.087.650/SP*, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 18.08.2009, DJe 31.08.2009; *AgRg no REsp 1.078.878/SP*, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.06.2009, DJe 06.08.2009; *AgRg no REsp 1.084.194/SP*, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 05.02.2009, DJe 26.02.2009; *EDcl no AgRg nos EDcl no AgRg no REsp 805.223/RS*, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, julgado em 04.11.2008, DJe 24.11.2008; *EDcl no AgRg no REsp 950.637/MG*, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.05.2008, DJe 21.05.2008; e *AgRg nos EDcl no REsp 970.580/RN*, Rel. Ministro Paulo Gallotti, Sexta Turma, julgado em 05.06.2008, DJe 29.09.2008).

23. Destarte, o sobrerestamento do feito, ante o reconhecimento da repercussão geral do *thema iudicandum*, configura questão a ser apreciada tão somente no momento do exame de admissibilidade do apelo dirigido ao Pretório Excelso.

24. Os dispositivos legais apontados como violados restaram implicitamente prequestionados, não se vislumbrando violação do artigo 535, do CPC, uma vez que o acórdão recorrido afastou a alegação de cerceamento de defesa (pugnando pela desnecessidade da prova) e considerou impossível o creditamento do ICMS, ao fundamento de que "a atividade desenvolvida pela apelante não pode ser considerada como industrial para efeito de creditamento, porquanto ainda que se vislumbre, em alguns setores, a transformação de matéria-prima e o aperfeiçoamento de produtos destinados ao consumo, seu desempenho possui caráter secundário no plano empresarial, focado, essencialmente, na comercialização de bens de consumo".

25. O artigo 557, do CPC, autoriza o relator a negar seguimento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior (redação dada pela Lei 9.756/98).

26. A manutenção do julgado monocrático pelo órgão colegiado, em sede de agravo interno, com a encampação dos fundamentos exarados pelo relator, torna prejudicada a controvérsia acerca da regular aplicação do caput, do artigo 557, do Código de Processo Civil (Precedentes do STJ: *AgRg no Ag 1.155.697/DF*, Rel. Ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, julgado em 17.09.2009, DJe 13.10.2009; *AgRg no Ag 807.013/GO*, Rel. Ministro Vasco Della Giustina (Desembargador Convocado do TJ/RS), Terceira Turma, julgado em 18.08.2009, DJe 03.09.2009; *REsp 772.447/SP*, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04.11.2008, DJe 27.11.2008; *AgRg no REsp 389.936/SC*, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 09.09.2008, DJe 09.10.2008; e *REsp 1.038.501/PR*, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17.04.2008, DJe 12.05.2008).

27. A apontada violação dos artigos 130 e 131, do CPC, não resta configurada, quando o Tribunal de origem, prestigiando o princípio do livre convencimento motivado do julgador, considera desnecessária a produção de prova, sob o fundamento de que "a atividade desenvolvida pela apelante não pode ser considerada como industrial para efeito de creditamento, porquanto ainda que se vislumbre, em alguns setores, a transformação de matéria-prima e o aperfeiçoamento de produtos destinados ao consumo, seu desempenho possui caráter secundário no plano empresarial, focado, essencialmente, na comercialização de bens de consumo".

28. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008" (grifos duplos da transcrição).

Não pairam dúvidas, portanto, que nas compras de energia elétrica oriundas de outros Estados o ICMS é devido quando da entrada da mercadoria no destino, sendo que para a formação da base de cálculo nela se insere o montante do próprio imposto.

Feitas essas considerações iniciais acerca do regime jurídico da tributação da energia elétrica pelo ICMS, cabe-nos doravante examinar os argumentos defensivos relacionados ao pedido de exclusão das multas pecuniárias lançadas no item 01 do Auto de Infração, vez que o contribuinte afirma ter agido de boa-fé ou a demora do fisco em efetuar a cobrança ter traduzido para o direito tributário uma prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas, equivalente à *suppressio* do direito privado, com consequentes reflexos nos princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica.

A penalidade aplicada no Auto de Infração, no montante de 60% do valor do imposto recolhido a menos, está prevista na Lei nº 7.014/96, art. 42, inc. II, letra "f". No caso concreto, as operações autuadas foram regulamente lançadas pelo contribuinte em sua escrita fiscal. Essa foi a multa proposta pela fiscalização a ser examinada por essa instância de julgamento.

Conforme já exposto linhas acima restou demonstrado que o fato que motivou o lançamento da infração 01 foi que na composição da base de cálculo do ICMS, faltou o contribuinte nela inserir o montante do próprio imposto, de acordo com o que está prescrito nos comandos normativos da LC 87/96, Lei Baiana do ICMS (Lei nº 7.014/96) e RICMS-BA (Dec. nº 13.780/12), já examinados neste voto.

Examinando as circunstâncias do caso concreto, não há como se admitir que, tendo o Estado lavrado o Auto de Infração em 2019 para lançar imposto cujos fatos geradores ocorreram ao longo dos meses dos exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017, haja incorrido em uma prática reiteradamente adotada pela autoridade administrativa, com o condão de dispensar o autuado dos consecutários tributários. Não houve, nas circunstâncias descritas, prática alguma que abonasse a conduta do sujeito passivo, pois o Estado jamais aprovou a metodologia de composição da base de cálculo adotada pelo sujeito passivo, sem a inclusão do ICMS na sua própria base imponível.

Ademais, dispõe o Estado da Bahia do prazo decadencial de cinco anos para promover exigências de ICMS, sempre que identificar fatos geradores oferecidos insuficientemente à tributação. Importante consignar que o ICMS é tributo lançado por homologação, conforme previsto no “caput” do art. 150 do CTN, de forma que cabe ao contribuinte proceder à apuração do imposto, incluindo os cálculos do “*quantum debeatur*”, escriturar as operações e efetuar o pagamento, para posterior exame e revisão pelo fisco. A sistemática de lançamento por homologação não autoriza que – mesmo passado algum tempo – tenha havido aceitação de que os recolhimentos espontâneos foram efetuados corretamente.

Não se encontra, portanto, configurada a hipótese ventilada na peça de defesa de prática repetitiva observada pela autoridade administrativa, a ensejar o pleito de exclusão das penalidades, não se podendo invocar a aplicação ao caso das disposições do parágrafo único, do art. 100 do CTN.

Incabível também a incidência dos mandamentos contidos nos comandos do art. 159, I do RPAF-BA, assim como o inserido no art. 102, I, §2º do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), o primeiro, atinente à dispensa de multa ao apelo da equidade e o segundo relacionado aos critérios de cálculo dos acréscimos moratórios. Estão presentes dois óbices de ordem legal a impedir a aplicação desses comandos normativos.

Em relação ao art. 159, II do RPAF-BA, trata-se de norma que já se encontrava revogada, pelo Dec. 16.032/15, com efeitos a partir de 11.4.2015. Mesmo que o referido dispositivo não tivesse sido revogado, somente a Câmara Superior do CONSEF, mediante requerimento fundamentado em equidade e com a comprovação do efetivo pagamento de todo imposto, teria competência processual de dispensar ou diminuir a multa decorrente de descumprimento de obrigação principal, identificada a boa-fé do contribuinte e diante de justificada dúvida de interpretação da norma tributária. Faleceria, portanto, competência à Junta de Julgamento para deliberar sobre essa questão.

O segundo dispositivo citado pelo contribuinte na peça de defesa, o art. 102, I, §2º do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), é norma que disciplina a forma de aplicação e quantificação dos acréscimos moratórios, não prescrevendo nada acerca da exclusão das multas por cometimento de infração à legislação tributária.

Pelas razões acima expostas, o pedido de inaplicação da penalidade em relação à infração 01 não deve ser acolhido por este órgão julgador.

Passo a examinar doravante o mérito da cobrança contida na Infração 02. Nesse item, a exigência fiscal recaiu sobre a falta de recolhimento do imposto incidente sobre as operações de entrada de energia elétrica no estabelecimento empresarial, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre (ACL). As citadas operações foram também levadas a registro na escrita fiscal do contribuinte, incidindo sobre as mesmas, a multa de 60% do valor do imposto lançado (art. 42, inc. II, letra “f” da Lei nº 7.014/96) e acréscimos moratórios.

A defesa sustenta a improcedência parcial dessa cobrança. Afirma que efetuou o pagamento do imposto em relação às operações de aquisição ocorridas nos meses de dezembro de 2014 e março de 2015. Juntou na peça impugnatória, na mídia digital (doc. fl. 105), cópias dos comprovantes de recolhimento do imposto. Pede que seja declarada a insubsistência das cobranças lançadas naqueles meses e, em razões complementares, requer a dispensa da multa em relação aos valores remanescentes.

O contribuinte afirma que, nessa infração, também efetuou os recolhimentos do ICMS, sem levar em conta a inserção do próprio imposto em sua base de cálculo. Deste modo, sustenta a impugnante que sua conduta de pagamento, ainda que efetuado a menos, estaria imbuída de boa fé, devendo ser levada em consideração o seu agir para que se proceda com a exclusão da multa pecuniária, conforme previsto no art. 159 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99).

Amparado no princípio da eventualidade, caso não se aplique de pronto o inciso II, do art. 159 do RPAF/99, fundamentado na **boa-fé do contribuinte**, pede a defesa que remanesça na exigência fiscal tão somente os acréscimos moratórios por atraso de pagamento, nos termos do artigo 102, inciso I, § 2º do Código Tributário da Bahia (COTEB – Lei nº 3.956/81).

Os comprovantes de recolhimentos do imposto reproduzidos na mídia digital apresentada pela defesa se referem a pagamentos relacionados aos seguintes períodos de referência:

- 1) fatos geradores de novembro de 2014 (ICMS Normal - Energia Elétrica - código 0741, no valor de R\$19.182,76 e ICMS – Fundo de Combate à Pobreza – código 2036, no valor de R\$1.534,62), pagamentos efetuados em 30/01/2015, totalizando a quantia de R\$20.717,38;
- 2) fatos geradores de fevereiro de 2015 (ICMS Normal - Energia Elétrica - código 0741, no valor de R\$15.371,85 e ICMS – Fundo de Combate à Pobreza – código 2036, no valor de R\$1.229,75), pagamentos efetuados em 30/04/2015, totalizando a quantia de R\$16.601,60;
- 3) fatos geradores de fevereiro de 2016 (ICMS Normal - Energia Elétrica - código 0741, no valor de R\$27.997,05 e ICMS – Fundo de Combate à Pobreza – código 2036, nos valores de R\$2.239,76 e R\$2.351,61), os dois primeiros pagamentos efetuados em 29/04/16 e o último em 31/05/2016, totalizando a quantia de R\$32.588,42.

Todos os pagamentos acima citados foram considerados na apuração dos meses de referência e deduzidos das cobranças que integram a infração 01, conforme pode ser verificado na planilha inserida às fls. 08/10 do presente PAF, exceto em relação ao mês de fevereiro/2015, visto que esse período não foi objeto de lançamento, por inexistir apuração de diferenças de ICMS. Os autuantes, na informação fiscal, confirmaram essas ocorrências,

Por sua vez, os fatos geradores da infração 02 estão vinculados aos meses de dezembro de 2014, março de 2015 e março de 2016. Em relação a esses períodos mensais, não há comprovação documental do pagamento do ICMS das operações de aquisição de energia elétrica, a título de tributação normal e do ICMS destinado ao fundo de pobreza. A defesa não apresentou na peça impugnatória, comprovantes que atestassem os recolhimentos do imposto naqueles períodos mensais de referência.

Inexistindo prova nos autos da quitação do imposto, ainda que calculado sem a correta quantificação da base de cálculo, com a inclusão nesta do próprio ICMS, não há como se acolher os argumentos da defesa no sentido de reduzir as cobranças lançadas no item 02 do Auto de Infração.

Portanto, ficam inalterados os valores lançados no Auto de Infração, pois nos meses de dezembro/2014, março de 2015 e março de 2016, não foram apresentadas provas de que houve recolhimento do ICMS, razão pela qual fica também preservada no lançamento a multa de 60% do valor do imposto. Da mesma forma e adotando idêntica fundamentação utilizada no exame de mérito da infração 01, rejeito o pedido de exclusão da penalidade pecuniária lançada nesta infração

02.

Ante o exposto, nosso voto é pela total PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269358.0002/19-4**, lavrado contra **PLASCHIO PLÁSTICOS CHIACCHIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$395.761,24**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, letra “f” da Lei nº 7.014/96, e dos demais consectários legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE /RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR