

**A. I. Nº** - 269358.0001/19-8  
**AUTUADA** - PLASCHIO PLÁSTICOS CHIACCHIO LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCELO DE AZEVEDO MOREIRA, JOSÉ LUIS SOUSA SANTOS E WILSON FERREIRA DE OLIVEIRA JUNIOR.  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 20.11.2019

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0170-05/19**

**EMENTA:** ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. INCIDÊNCIA. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. A despeito de restar incontroverso haver tributação nas aquisições interestaduais de energia elétrica, os recolhimentos feitos 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. Todavia, a multa proposta de 100%, se revela incabível no caso concreto, tendo em vista que o contribuinte não agiu com o intuito de furtar-se ao cumprimento da obrigação principal. Penalidade diminuída para 60%. Auto de Infração **PROCEDENTE**, com redução da multa proposta. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

Vale salientar, de início, que o presente relatório atende aos parâmetros de elaboração desenhados no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, sobretudo quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais.

Optou-se também em indicar, neste relatório, as folhas das principais peças existentes nos autos como orientação e localização por parte dos demais integrantes deste Colegiado.

O presente Auto de Infração, lavrado em 31/01/2019, tem o seguinte descritivo:

**Infração 01 – 02.01.25: Falta de pagamento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica no estabelecimento do autuado, adquirida por meio de contrato de compra e venda mercantil, celebrado na modalidade denominada de Ambiente de Contratação Livre (ACL), sendo que o contribuinte estava diretamente conectado à Rede Básica de Transmissão, para fins de seu próprio consumo. As operações afetadas pelo lançamento não foram regularmente escrituradas.**

O estabelecimento autuado comprou energia elétrica em outra Unidade da Federação em sede de ambiente de contratação livre, nos termos definidos nos arts. 400/403, 332, XVI e 268, XVII, todos do RICMS-BA, omitindo-se do registro fiscal das operações, embora efetivando a quitação parcial do ICMS correspondente.

Integra o lançamento o demonstrativo chamado de Anexo I, que evidencia o cálculo analítico do débito por operação de entrada.

Cobrança resulta no montante histórico de imposto de R\$88.749,18, mais multa de 100%.

Fatos geradores alcançados dizem respeito aos meses de agosto de 2015, abril a junho de 2017, setembro a dezembro de 2017.

Enquadrou-se a conduta nos arts. 16, II, “i”, 16-A, V, 17, §1º e 34, III todos da Lei 7014/96, c/c os arts. 400 e 401 do RICMS, aprovado pelo Dec. 13.780/2012 e cláusulas primeira, segunda e terceira, inciso I, do Convênio ICMS 77/2011, mais penalidade pecuniária tipificada no art. 42, III, “d” da Lei atrás mencionada.

Com o fito de dar lastro à acusação tributária, os autuantes anexaram, entre outros documentos, cientificação do início de fiscalização (fl. 04), demonstrativos do cálculo das aquisições de energia no mercado livre com recolhimentos a menor de notas fiscais não lançadas na EFD (fls. 06/07), Documentos Auxiliares das Notas Fiscais Eletrônicas (DANFES) das compras de energia (fls. 08/18), relação de Documentos de Arrecadação Estadual (DAEs) – anos 2015, 2017 e 2018 (fls. 20/27), mensagens trocadas entre a Secretaria da Fazenda e a empresa (fls. 28/31) e mídia digital contendo em arquivos eletrônicos os demonstrativos do cálculo das aquisições atrás mencionados (fl. 32).

Registro do auto de infração em 19.02.2019, ciência do contribuinte em 20.02.2019 (fls. 34/35) e impugnação formalizada (fls. 37/57) em 18.4.2019 (fl. 36).

Após sintetização dos fatos acusatórios e demonstração da tempestividade da defesa, o sujeito passivo:

Argui a improcedência do lançamento, com base no fato de ter dado entrada nas notas fiscais em sua escrita, conforme fazem prova as cópias dos livros fiscais, de sorte que o seu total corresponde ao total das informações consignadas nas Declarações e Apurações Mensais do ICMS (DMAs).

Deste modo, comprovada tal conduta, não há como se impor ao contribuinte a multa de 100%, cabendo o seu cancelamento.

Sustenta que, por ter agido de boa-fé, há que se excluir os encargos moratórios, consoante dispõe o art. 159, II, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (RPAF-BA).

Admite que, apesar de ter registrado, em sua escrita, as notas fiscais de aquisição de energia, faltou complementar parte do ICMS devido, outra razão para ficar demonstrada a sua boa-fé.

Reitera que, dado o seu procedimento bem-intencionado, pede que assumas apenas os acréscimos moratórios, haja vista o art. 102, I, §2º do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB).

Traz dentro do Anexo I cópias dos livros fiscais, das DMAs, planilhas de lançamento das notas fiscais de energia elétrica e planilha com saldo ajustado.

Em item separado, intitulado “Da boa-fé do Contribuinte” (sic; fl. 41), discorre longamente sobre o princípio da boa-fé, o qual avoca como sendo dele beneficiário.

Neste trilho, assegura que teve razões suficientes para acreditar ter praticado atos em conformidade com o direito, mesmo que ignore o fato de seu ato estar em desconformidade com a legislação.

Expõe uma construção científica derredor do princípio da proteção da confiança, como corolário à boa-fé, inspirado em lições doutrinárias e posicionamentos jurisprudenciais.

Argumenta que, em matéria tributária, a confiança legítima pode estar expressada pela prática de interpretação ou aplicação da lei pelo mesmo ou por vários contribuintes gera a expectativa de confiança em um agir legítimo e conforme a legalidade.

Lembra que o Poder Público não poderia deixar de agir ao seu momento da aplicação do tributo para, anos mais tarde, alegar sua própria ineficiência ou erros de atuação administrativa como motivo para o exercício da cobrança de multas e juros.

Invoca ter havido, da parte do Estado, a *suppressio*, assim entendida como a situação de direito que, não tendo sido, em certas circunstâncias, exercido durante um tempo, não possa mais sê-lo feito pois, de outra forma, estaria contrariada a boa-fé. E que tal raciocínio, extraído da obra “Da boa-fé no direito civil”, do jurista português Menezes Cordeiro, estaria voltado para os direitos patrimoniais abrigados pela boa-fé.

Pondera que no direito tributário brasileiro a *suppressio* encontra espaço no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), nomeadamente pela via das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, na medida em que significa uma proibição para que o Estado, quando não tenha exercitado o seu direito em certo período de tempo, com evidência de

estabilidade duradoura, suficiente para aperfeiçoar o suporte fático da reiteração da prática, possa fazê-lo a qualquer tempo.

E referencia que, se o sujeito passivo passa longo tempo seguindo uma prática administrativa reiterada, uma mudança de entendimento do fisco fará com que aquele fique desonerado de penalidades pecuniárias, juros de mora e atualização monetária, consoante manda o parágrafo único do art. 100 do CTN, ilustrando tal pensamento com julgado de 1998, da lavra do STJ, no REsp 162.616/CE, tendo como Relator o Min. José Delgado, citado em nota de rodapé (fl. 46).

Acrescenta que a boa-fé e a proteção da confiança só fazem homenagear a segurança jurídica, na medida em que esta exige a confiança dos jurisdicionados no bom funcionamento do sistema jurídico e tal confiança, por sua vez, apresenta-se como uma eficácia do princípio de certeza do direito ou da estabilidade do ordenamento, para exigir a recomposição do estado de segurança.

Emerge novamente o comando do art. 159, II do RPAF-BA, o qual abre a possibilidade de a Câmara Superior do Consef dispensar ou reduzir a multa por infração, caso o sujeito passivo tenha agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação, pelo que pede em seu favor seja aplicado o dispositivo, “vez restar suficientemente demonstrado ter a Empresa Contribuinte agido sob a crença de estar recolhendo adequadamente o tributo” (sic; fl. 50).

Objetivamente, aponta que a auditoria ocorreu em janeiro de 2019, a examinar fatos geradores de janeiro de 2014 a dezembro de 2017, de sorte que o fisco baiano permaneceu inerte cinco anos para fiscalizar o recolhimento do ICMS consequente.

Logo, em função deste lapso temporal é que se invoca o princípio da confiança, porquanto durante quatro anos a empresa acreditou estar cumprindo a sua obrigação tributária de forma correta, visto não ter ocorrido advertência do Estado de que os pagamentos estavam sendo efetivados incorretamente.

De mais a mais – prossegue -, houve o recolhimento da maior parte do imposto devido, cujo valor ora reclamado só decorreu em razão de equívoco quanto à alíquota aplicada, aliás em consonância com caso análogo decidido pelo STJ, no REsp 1.257.984/RS, DJe de 13.12.2011, oportunidade em que foram excluídas a multa e os juros de mora, que só passaram a incidir a partir da notificação do lançamento.

Pede, ao final, seja aplicado o princípio da boa-fé, no sentido de ser isentado de qualquer penalidade, inclusive concedendo-se prazo razoável para adimplir o montante de tributo sem os encargos.

Como outra vertente defensiva, acusar ser o auto de infração desproporcional, à vista da verdade real e da ampla defesa, ao sustentar que o lançamento constitui medida extrema a ser usada quando identificada defraudação voluntária da receita pública, jamais para punir ignorância ou erro que, pela boa-fé, mereça ser corrigido sem o castigo da multa.

Com fulcro na doutrina clássica tripartite, menciona ensinamentos de Di Pietro, a partir dos quais deve o ato administrativo assentar-se na necessidade, proporcionalidade e eficácia.

Também volta o lume para a razoabilidade, desta feita com base nas lições de Bandeira de Melo, para dizer que a fiscalização agiu com excesso do poder de polícia, sob o argumento de que inexistiu no PAF “violação à legislação atinente ao ICMS, mas mero atraso de pagamento” (sic; fl. 55), de modo que descabe a multa, sendo devidos apenas acréscimos moratórios.

Por último, com base no que denominou de “princípio da impugnação específica”, informa que instruiu sua impugnação com os documentos capazes de demonstrarem o seu direito, tudo com base no art. 133 do COTEB, requerendo, por fim, a improcedência total da multa aplicada, à vista da boa-fé evidenciada e de acordo com a legalidade, razoabilidade e proporcionalidade, mas reconhecendo a dívida relacionada com os acréscimos moratórios.

Como suporte impugnatório, além dos documentos de representação legal em mídia física (fls. 58/59), junta a autuada *Compact Disc* (CD) contendo arquivos eletrônicos, a saber: contestação (em

extensão *word* e *pdf*), procuração, substabelecimento e carteira funcional da OAB, contrato social, registros de apuração do ICMS relativos ao período afetado pelo lançamento e DMAS respectivas, demonstrativos do cálculo do imposto devido nas aquisições de energia elétrica, demonstrativo dos lançamentos das notas fiscais de energia elétrica e registros de entradas de mercadorias do período afetado pelo lançamento.

Em seu informativo fiscal (fls. 63/70), depois de replicarem a infração e resumirem o arrazoadado defensivo, os autuantes:

Disseram ter, a irregularidade, fundamento na omissão do registro das operações de compra interestadual de energia na Escrituração Fiscal Digital (EFD), combinada com o recolhimento apenas parcial do ICMS correspondente, donde a cominação legal é de multa de 100%.

Consignaram, de logo, não haver dúvidas quanto ao dever do autuado em pagar o ICMS, em decorrência da compra de energia elétrica proveniente de outros Estados, cuja obrigação nasce no destino, no momento da aquisição.

Advertiram que a imunidade contida no art. 155, §2º, X, “b” da CF/88, não visa beneficiar o sujeito passivo, mas sim o Estado de destino, onde se der o consumo da energia elétrica. Ratificaram que este entendimento já conta com respaldo do Supremo Tribunal Federal (STF), cuja decisão-parâmetro é aquela proferida no RE 198.088-5.

Neste sentido – prosseguem - não há questionamento do mérito do lançamento, mas tão-somente da multa proposta, haja vista o registro correto e tempestivo das operações na escrita fiscal, de sorte que mesmo sendo o imposto devido, conforme confessado pela impugnante, apenas ocorreu atraso nos adimplementos.

Retrucaram que os livros anexados pela defendente, elaborados de forma tradicional, não substituem a obrigação dos registros estarem sob a forma de Escrituração Fiscal Digital – EFD, a qual estava obrigada desde 01.01.2012, na melhor exegese do art. 247, §1º, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (RICMS-BA).

Com esta desconformidade detectada na EFD, o fisco recebeu a informação inexata de que havia operações imunes na origem que deveriam ser tributadas no destino, a despeito de haver escrituração paralela oficiosa apontando tais aquisições.

Seguiram os informantes o quanto estabelece a legislação regente no tocante à aplicação da sanção pecuniária, designadamente no art. 42, III, “d” da Lei baiana do ICMS, inexistindo qualquer violação à proporcionalidade ou à razoabilidade, nem procedimento que traduzisse excesso de poder ou inobservância do interesse público.

Em mídia digital, consta réplica da informação fiscal (fl. 71).

Sorteado o processo para esta Junta, fiquei incumbido de apreciá-lo.

Considero suficientes para formação da minha convicção os elementos probatórios carreados aos autos, estando o PAF devidamente instruído.

Eis o relatório.

## VOTO

Cabe examinar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

A impugnação foi oferecida dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui anomalias com extemporaneidade.

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 à discussão do presente processo, conforme se extrai do conteúdo dos documentos de fls. 58 e 59.

Por outro lado, é de se dizer que estão atendidos, neste PAF, o contraditório e a ampla defesa, sem violação aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Apesar de formulado sem muita ênfase à fl. 57, para evitar alegações de cerceamento do direito de defesa, de logo indefiro o pedido de produção de prova pericial, pois enxergo presentes nos autos os elementos fático-probatórios suficientes para instrução e deliberação acerca da exigência fiscal.

Afirme-se inexistir polêmica sobre ser devido para a Bahia o imposto incidente nas aquisições de energia elétrica. Entretanto, há de se enfrentar esta questão de mérito, até por amor à legalidade tributária, para depois apreciar-se o pedido de cancelamento da multa feito pela impugnante.

Nunca é demais lembrar que, a despeito do contribuinte contestar ou não todas as questões de direito existentes no processo, constitui dever, do órgão julgador administrativo, apreciá-las para saber se frutifica a exigência fiscal, até porque os créditos tributários a serem objeto de inscrição em dívida ativa precisarão estar profundamente analisados e em condições de serem cobrados judicialmente.

De nada adianta, levar a termo uma exigência tributária que não irá ter sucesso no Judiciário, só porque o sujeito passivo, por motivos diversos, acabou não optando em abordar os aspectos de mérito na sua peça defensiva.

Em outras palavras, o contribuinte neste PAF admitiu serem tributadas pelo ICMS as operações afetadas pelo lançamento, até porque cuidou de efetuar o seu recolhimento 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 7014/96, 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.

Lembre-se que, na 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.

Todavia, a defendente calculou o imposto estadual sem levar em conta este embutimento, redundando em diferenças a recolher ora cobradas neste lançamento.

Note-se que, à vista dos levantamentos de fls. 06 e 07, no cálculo das diferenças de imposto a recolher, a auditoria 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.

A questão antecedente reside em saber se deve o adquirente industrial, estranho ao ramo energético, pagar o ICMS incidente nas compras interestaduais de energia elétrica na entrada da mercadoria, mesmo sendo ela empregada como insumo no seu processo produtivo.

Portanto, a análise passa pela interpretação a ser conferida a vários dispositivos que regimentam a matéria, a começar pela Lei Maior, 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;”*

Sabe-se que, regra geral, o ICMS tem sua sistemática de direcionamento do produto da arrecadação norteadas pelo princípio da origem. Assim, o beneficiário do imposto estadual será aquele ente federativo onde se localizar o contribuinte que promover a operação mercantil, no mais das vezes, a saída da mercadoria (sem se querer abordar aqui a prestação dos serviços tributados pelo imposto estadual).

Quis o constituinte inverter esta lógica de titularização do sujeito ativo para as transações interestaduais que envolvem a energia elétrica, entre outros produtos, como regra imunizante parcial para o Estado de origem, ao implantar, nestes casos, o princípio do destino, vale dizer, atribuir como usufrutuário do imposto o sujeito ativo onde estiver localizado o adquirente do produto.

Noutras palavras: blindou com a imunidade as movimentações interestaduais de energia elétrica, de modo que a unidade federativa de onde partiu a operação não pode reclamar em seu favor o ICMS que normalmente incidiria se ali se admitisse o princípio da titularização pela origem.

Ou em uma só expressão: a imunidade é na origem, mas não no destino.

Entretanto, como o objetivo da imunidade é transferir a titularidade da sujeição ativa para a unidade federativa de destino, seria preciso fixar em qual momento e condições isto se daria.

Consciente desta excepcionalidade constitucional, o legislador complementar resolveu considerar tal momento como sendo a entrada no território do Estado destinatário da energia elétrica, dentre outras mercadorias, desde que não adquirida para comercialização ou industrialização.

Esta é a inteligência do 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.

No caso da autuada, ainda dentro do prisma da acusação fiscal, 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 artefatos plásticos.

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 - **adquirir** 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 eletricitista, 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**

**1ª 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 impositível 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 inexistente 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 thema 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 sobrestar o julgamento dos recursos especiais pertinentes.*

**22.** *É que os artigos 543-A e 543-B, do CPC, asseguram o sobrestamento 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 sobrestamento 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).*

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

Vencido este aspecto principal de mérito, cabe examinar se a cobrança carece de aplicação da multa, haja vista ter agido o contribuinte de boa-fé ou a demora 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.

Na verdade, a proposição da multa de 100% teve respaldo em comando legal (art. 42, III, "d" da Lei nº 7014/96).

Em regra, este Colegiado tem que aplicar uma penalidade quando há descumprimento de obrigação principal. Para as situações consideradas ilícitas da parte do sujeito passivo, é cabível a aplicação de uma penalidade, dentre as muitas previstas na legislação de regência.

Mas não necessariamente deve o Consef seguir a proposição de multa adotada no lançamento.

Há, em princípio, a conformação do ilícito tributário descrito no lançamento com a previsão normativa mencionada no corpo do auto de infração.

Ademais, reza o art. 40 da Lei 7014/96 que "constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo..." (sic.), de sorte que ficou bem patenteado que, na composição da base de cálculo do ICMS, faltou o contribuinte nela inserir o montante do próprio imposto, consoante comandos que defluem da LC 87/96, Lei Baiana do ICMS e RICMS-BA, já exaustivamente examinados neste voto.

Por seu turno, não se pode admitir que no presente caso – somente porque o Estado passou alguns anos para efetuar a cobrança -, efetivou-se uma prática reiteradamente adotada pela autoridade administrativa, com o condão de dispensar o autuado dos consectários tributários.

Não houve prática alguma porque em nenhum momento ficou comprovado nos autos que o Estado aprovou a metodologia de composição da base de cálculo adotada pelo contribuinte, sem a inclusão do ICMS na sua própria base impositiva.

Muito menos tal prática configurou-se reiterada, visto que não se percebeu um procedimento repetitivo da Administração Tributária que chancelasse o pagamento do imposto com defeitos de composição da base de cálculo.

O que aconteceu foi o fato do autuado, ao apurar, calcular e pagar um imposto sujeito a lançamento por homologação, incorreu em erro de procedimento, ao computar a menor a base de

cálculo do ICMS, pelos motivos já exaustivamente expostos linhas atrás.

Dentro deste cenário anômalo, dispõe o Estado da Bahia do prazo decadencial de cinco anos para promover exigências de ICMS, toda vez que identificar fatos geradores oferecidos insuficientemente à tributação, exatamente quando do exame destes cálculos feitos pelo próprio contribuinte. E isto em nada autoriza que – mesmo passado algum tempo – tenha havido aceitação de que os recolhimentos espontâneos foram efetuados corretamente.

Logo, não se configurando a hipótese em prática repetitiva observada pela autoridade administrativa, não há que se falar em dispensa de acréscimos tributários, não sendo o caso de se invocar o parágrafo único do art. 100 do CTN.

Por outro lado, não há como se trazer à baila para observá-los os mandamentos contidos nos 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, porque de há muito revogado pelo Dec. 16.032/15, com efeitos a partir de 11.4.2015. Entretanto, mesmo que não tivesse sido revogado, somente a Câmara Superior do Consef, mediante requerimento fundamentado em equidade, teria a faculdade de, identificada a boa-fé e diante de justificada dúvida de interpretação, dispensar ou diminuir a multa decorrente por infração à obrigação principal. Também neste caso não se observou razoável dúvida de interpretação, até porque a legislação é claríssima, desde a Lei de Normas Gerais, que o valor do ICMS integra a sua base de cálculo, inclusive nas operações de aquisição de energia elétrica.

Cabível aqui reproduzir novamente o art. 400 do RICMS da Bahia, a propósito das operações com energia, com ênfase na parte que manda claramente embutir na base o montante do ICMS:

***“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” (negritos da transcrição).***

O segundo porque, ao contrário do que pensa o contribuinte, o dispositivo trata da forma de aplicação dos acréscimos moratórios, inclusive sendo o auto de infração pré-formatado para refletir os critérios estabelecidos na lei para cômputo dos consectários, não só este mas como todos os postados nas normas constantes do Título VI do Código Estadual mencionado, que trata dos Acréscimos Tributários em geral.

Afasto, pois, o pedido de inaplicação da penalidade.

Todavia, ainda a respeito da multa, é preciso fazer um outro enfrentamento que se revela determinante, ser cabível ou não o montante de 100% proposto pela i. auditoria.

Para fazer isso a contento, importante transcrever na íntegra o dispositivo de lei que serviu de lastro para a proposição da penalidade monetária, inclusive trazendo também as redações anteriores conferidas pelo legislador acerca do mesmo dispositivo:

**“Art. 42.** Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

**III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:**

Nota: A redação atual do inciso III do caput do art. 42 foi dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10.

Redação original, efeitos até 30/03/10:

***“III - 70% (setenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, em razão da falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, apurando-se a prática de atos fraudulentos, tais***

*como suprimento de caixa de origem não comprovada, saldo credor de caixa, passivo fictício ou inexistente, entradas ou pagamentos não contabilizados, ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque;"*

- a) saldo credor de caixa;
- b) suprimento a caixa de origem não comprovada;
- c) manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;
- d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;**
- e) pagamentos não registrados;
- f) valores das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte inferiores aos informados por:
  - 1 - instituições financeiras;
  - 2 - administradoras de cartões de crédito ou débito;
  - 3 - "shopping centers", centro comercial ou empreendimento semelhante;
- g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque" (negritos da transcrição).

Recorde-se que a autuação partiu do fato de a empresa ter calculado erroneamente a base de cálculo do ICMS nas operações de compra de energia elétrica, designadamente por não ter inserido na citada base o montante do próprio imposto devido, a teor do art. 17, §1º, I da Lei 7.014/96, aliás reverberando comando normativo da Lei de Normas Gerais 87/96, art. 13, §1º, I.

Malgrado o equívoco de cômputo cometido, parte do ICMS incidente na operação foi recolhido pelo contribuinte, consoante se verifica na relação de Documentos de Arrecadação Estadual (DAEs) aportados às fls. 20 a 27, cujos valores foram considerados pelos i. autuantes nos seus levantamentos fiscais, precisamente na coluna intitulada "Valor Pago DAE".

Veja-se que a empresa não procurou escamotear suas aquisições de energia elétrica. Ao contrário: cobriu suas transações com notas fiscais idôneas e cuidou de efetuar mês a mês o pagamento do tributo correspondente.

Pois bem.

O inciso III, do art. 42 da Lei Baiana do ICMS – retro transcrito – pressupõe a adoção de procedimentos voltados para esconderem a realização de transações mercantis sem que ninguém dê por falta ou perceba, somente detectáveis com o uso de técnicas que busquem identificar omissões de receita tributável.

Assim acontece com a auditoria para apontar saldos credores na conta caixa, com a auditoria para identificar movimentos contábeis visando fixar passivos fictícios ou com a auditoria no controle de estoques através de levantamento quantitativo de mercadorias que aponte omissão de entradas e/ou saídas.

O conteúdo do citado dispositivo de lei prevê tudo isto.

Com efeito, ali está estabelecida a multa de 100% quando se descobre saldos credores de caixa, suprimentos a caixa de origem não comprovada, manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, entradas de mercadorias ou bens não registrados, pagamentos não contabilizados, valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por instituições financeiras, administradoras de cartões de crédito ou débito "shopping centers", centro comercial ou empreendimento semelhante **ou ainda quaisquer outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.**

Note-se que o comando genérico atrás destacado bem demonstra que se enquadram nesta disposição de lei aqueles comportamentos que traduzam atos dissimulatórios para furta-se à obrigação de pagar o tributo.

E isto se mostra às escâncaras quando se compulsa a redação anterior da norma, que vigorou até 30.3.10: naquela época, sem embargo da polêmica e das dificuldades que poderiam saltar de seu

conteúdo, dizia-se claramente que a infração partia da apuração de atos fraudulentos.

Importante ainda assinalar que, não obstante ser a empresa obrigada à Escrituração Fiscal Digital (EFD) muito antes do período alcançado pela auditoria, de certa forma a autuada consignou as operações em sua “escrituração fiscal tradicional”, como bem nominaram os i. autuantes à fl. 69, mais um motivo para consubstanciar que o objetivo da impugnante não era esquivar-se sorrateiramente do cumprimento da sua obrigação tributária.

Veja-se como exemplo o livro de entradas de novembro de 2017, encartado na mídia de fl. 60: ali se vê claramente o lançamento da NF 40.251, de 08.11.2017, no valor total bruto de R\$221.652,96, igual ao que se assenta na planilha de auditoria de fl. 06, e ICMS pago de R\$29.107,79.

Logo, não foi intenção do autuado ocultar a aquisição destas operações com energia elétrica. Tanto assim se garante que o contribuinte providenciou o pagamento do ICMS que interpretou como devido, preenchendo a guia de recolhimento respectiva e promovendo a sua arrecadação junto à rede bancária.

E tanto isso é verdadeiro que tais recolhimentos constam nos sistemas de controle da arrecadação do Estado, a ponto dos próprios autuantes deles se valerem para abaterem da quantia efetivamente devida e cobrada de ICMS.

Em princípio, não deseja o Estado que o contribuinte pague multas, mas que pague o tributo espontaneamente, de acordo com o que determina a lei. Referida imposição decorre simplesmente da constatação de desatendimento da legislação tributária, mas deve sua tipificação espelhar a conduta do devedor tributário, a refletir na exata medida em que grau e intensidade acabou o contribuinte por não cumprir satisfatoriamente a sua obrigação tributária.

Quanto mais sua conduta se aproximar de uma ação deliberada de não querer pagar o tributo, de efetivamente intentar evadir-se de seu dever tributário, mais alta será a sua punição.

Raciocínio inverso também procede: quanto menos agressivo for o ato comissivo ou omissivo do devedor tributário, tanto menor será a sua punição.

Dito isto, não considero que a conduta praticada pela impugnante justifique a aplicação de penalidade exacerbada, correspondente ao dobro do tributo devido.

Não há razões para tamanho exagero.

A obrigação tributária principal incidente nas aquisições de energia já fora reconhecida pela autuada **desde antes da ação fiscal**, de forma que ela sequer tergiversou sobre este juízo em sua defesa. A questão apenas girou em torno da quantificação da base de cálculo, até porque – vale novamente frisar – a defendente antes promovera parcialmente o recolhimento do ICMS.

Logo, não conta a ilicitude do contribuinte com a gravosidade que justifique uma pena de 100% do valor do imposto.

Mesmo a empresa não trazendo a demonstração de que os documentos fiscais de aquisição de energia foram registrados na sua escrita fiscal, não se identifica na conduta do sujeito passivo qualquer móvel de negar-se à obrigação por meios escusos, inclusive porque os pagamentos de ICMS sobre estas operações, mesmo insuficientes, foram sobejamente comprovados pela própria auditoria.

Conclusão diferente seria se a autuada, ao adquirir a energia elétrica de outros Estados, nenhum ICMS pagasse a este título (ou pagasse apenas uma ínfima parcela) e, além disto, deixasse de registrar os respectivos documentos fiscais em sua escrita. Aí sim, caberia uma punição mais elevada.

Assim, o melhor enquadramento da multa a ser impingida ao sujeito passivo deflui da inteligência do art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96, abaixo transcrito na sua inteireza para ficar esclarecido que neste mandamento estão as condutas **desprovidas de dolo voltado para evadir-se à tributação**, como é a situação aqui retratada:

**“Art. 42.** Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

**II** - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

- a)** em razão de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente;
- b)** em decorrência de desconcontro entre o valor do imposto recolhido pelo contribuinte e o escriturado na apuração do imposto;
- c)** quando houver destaque, no documento fiscal, de imposto em operação ou prestação não tributada, que possibilite ao adquirente a utilização do crédito fiscal;
- d)** quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;
- e)** quando não for retido o imposto pelo sujeito passivo por substituição;
- f)** quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, **em que não haja dolo**, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal” (negritos da transcrição).

Este prescritivo atende melhor os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, alegados na peça impugnatória, pois empresta adequabilidade e conformação jurídica entre o ilícito cometido e a punição correspondente.

Vale enfatizar também que as autuações formalizadas a partir de falta de pagamento de ICMS nas aquisições interestaduais de energia costumam vir acompanhadas de multas de 60%, à vista do disposto no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96, apesar de, nestes casos, a codificação adotada para a infração ter sido a de nº **02.01.24**, em vez de **02.01.25** (esta última usada neste PAF), conforme se depreende de algumas decisões recentes do CONSEF, a exemplo dos Ac JFJ Nº 0225-05/18 , JFJ Nº 0225-04/18, JFJ Nº 0205-01/18, JFJ Nº 0192-01/18 , JFJ Nº 0184-01/18 e JFJ Nº0058-06/18.

Pelo exposto, considero insubsistentes os motivos defensivos agitados, à exceção daquele que reclama a observância da proporcionalidade e razoabilidade, de forma que é cabível a redução da multa de 100% para 60%.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, com redução da multa imposta.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269358.0001/19-8**, lavrado contra **PLASCHIO PLÁSTICOS CHIACCHIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$88.749,18**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala da Sessão do Julgamento - Vitória da Conquista, 18 de outubro de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR