

PROCESSO	- A. I. Nº 279757.0013/18-4
RECORRENTE	- BRIDGESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0192-01/18
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 16/03/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0007-11/20

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. Procede a cobrança de imposto na entrada de energia elétrica oriunda de outros Estados, quando utilizada como insumo no processo industrial do adquirente ou consumida na sua área administrativa. Indeferido o pedido de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1ª JJF Nº 0192-01/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 30/07/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$7.977.190,79, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

Infração 1 – 02.01.24: Deixou, o contribuinte, de recolher o 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. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 08/11/2018 (fls. 135 a 147) e decidiu pela Procedência, em decisão unânime. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“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 o signatário da peça defensiva possui poderes (cláusula ad judicia et extra), conferidos pela autuada, com o fito de atuar junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (fls. 133/152).

De logo, indefiro o pedido de perícia formulado à fl. 130, por entender presentes nos autos os elementos fático-probatórios suficientes, para instrução e deliberação acerca da exigência fiscal.

O ponto central da discussão, 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, norteada 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.

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.

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 do i. auditor fiscal, 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 e a transformou em outro tipo de energia. Muito menos a revendeu.

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 pneus.

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 inequivocavelmente 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 de que não existe discussão a respeito de ser devido o recolhimento na entrada, quando a energia elétrica é empregada no processo produtivo.

Represeta 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 Acórdãos 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. Consecutivamente, 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, semi-manufaturados, 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 aperfeiçoamento 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 aperfeiçoamento 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 reaccondicionamento); 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. Consequentemente, 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 congelação 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 congelação."

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 tema 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, por quanto 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).

Por fim, não há como entender razoável dispensar-se a cobrança, porque a energia elétrica adquirida foi usada no processo fabril da autuada, e, portanto, ingressou como custo da produção e, consequentemente, como elemento de precificação do produto final.

Primeiro porque, a energia elétrica veio desonerada de imposto e assim continuou quando empregada na produção. Acaso houvesse a tributação na entrada, os custos de produção mudariam sem necessariamente mudar o preço final, até porque, parte do ICMS pago na entrada da energia seria irrecuperável, por ser consumida na área administrativa, passando a figurar como despesa, podendo haver diminuição da margem de lucro.

Logo, a tributação do valor agregado poderia ser menor e o Estado da Bahia acabaria prejudicado ilegalmente na sua arrecadação.

Depois porque, não necessariamente, o produto acabado é vendido com agregação, não sendo raro que o repasse se dê a preço inferior ao custo de produção. Aqui, mais uma vez, sairia perdendo o sujeito ativo. Por conseguinte, fica afastado o argumento.

Vencido este aspecto, cabe examinar se a cobrança carece de aplicação da multa, seja porque agiu de boa-fé o sujeito passivo, seja porque inexistiu prejuízo ao erário baiano, seja porque o percentual implica em confisco, ante às alentadas razões oferecidas pelo contribuinte.

A circunstância de não ter havido recolhimento na entrada, seguramente proporcionou prejuízo aos cofres públicos estaduais. Claramente não se viu arrecadação numa hipótese em que inequivocamente se reclama incidência de ICMS. Demais, nem sempre poderia haver compensação na saída do produto acabado, face o adicionamento de valor, conforme atrás examinado.

Por outro lado, a proposição da multa de 60%, teve respaldo em comando de lei (art. 42, II, "f" da Lei nº 7014/96).

Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações retratadas neste PAF, a sanção cabível é aquela consignada no lançamento.

Ademais, falece competência a esta JJF, apreciar pedido de dispensa ou redução de pena pecuniária, até porque a multa proposta não deriva de incumprimento de obrigação acessória.

Igualmente incabível a exclusão de juros e demais encargos atrelados ao valor principal, eis que sua previsão se encontra no §1º, do art. 102 do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), no qual se estabelece que os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente, a partir da data do recolhimento.

Afasto, pois, o pedido de inaplicação da penalidade.

Quanto à possibilidade de uso do crédito fiscal, caso seja o montante reclamado declarado definitivamente procedente, também não é de competência deste Conselho de Fazenda verificar o montante de imposto que admite o aproveitamento dos créditos fiscais, até porque parte da energia consumida pode ter sido direcionada para a área administrativa.

Logo, a matéria poderá ser examinada oportunamente e na instância própria, à vista do laudo técnico carreado aos autos e da legislação vigente.

Pelo exposto, considero insubsistentes os motivos defensivos agitados, e julgo o presente lançamento de ofício PROCEDENTE."

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 158 a 186, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Afirma que a autuação padece de manifesta ilegalidade dado o evidente equívoco da premissa adotada pela fiscalização que, embora tenha reconhecido que a energia tenha sido adquirida para o "próprio consumo", olvidou-se de que a energia foi destinada à industrialização, o que afasta a tributação do ICMS quando da entrada do Estado, conforme restará comprovado a seguir. Nesse sentido, afirma que acostou à defesa Laudo Técnico demonstrando que a destinação da energia

elétrica adquirida está vinculada à atividade industrial, fato este não contestado pela autoridade responsável pela autuação.

Assim, explica que apresentou impugnação administrativa, rechaçando os fundamentos da autuação, demonstrando que, uma vez destinada à industrialização - conforme laudo acostado à defesa -, não há falar-se na qualificação da Recorrente como “consumidor final” da mercadoria, dada a inequívoca existência de saída da mercadoria na forma de produto acabado objeto de industrialização. Destaca, ainda, que a defesa foi instruída com precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do próprio CONSEF favoráveis à tese encampada pela ora Recorrente no sentido de que a incidência do ICMS nas remessas interestaduais de energia elétrica ocorre no momento da saída do produto objeto da industrialização. Transcreve jurisprudência citada.

Chama a atenção para o fato de que, em ambos os casos, tanto o Superior Tribunal de Justiça como este CONSEF harmonizaram a regra da imunidade da remessa interestadual, com o momento da incidência do imposto no Estado destinatário, beneficiário da arrecadação do ICMS neste tipo de operação, concluindo que tal pagamento se dá no momento da saída do produto industrializado, cuja energia foi utilizada como insumo. Informa que esta questão já foi apreciada em sede de Recurso Repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça, afastando, assim, qualquer dúvida acerca da regularidade do procedimento adotado pela Recorrente.

Afirma que comprovou que o ICMS incidente na energia elétrica havia sido pago na própria operação da Recorrente, dado que a energia elétrica, enquanto custo da mercadoria vendida, compôs o valor agregado sujeito à tributação quando da saída da mercadoria da unidade produtiva. Por fim, afirma ter apresentado, de forma subsidiária, a ilegalidade da aplicação dos encargos legais, dado a comprovação efetiva do recolhimento do ICMS na apuração da empresa, realizada, inclusive, antes mesmo do vencimento do ICMS exigido pela fiscalização, apresentando, inclusive, pleito de prova para comprovar o pagamento efetivo do ICMS.

Explica que, processado o feito, os autos foram enviados à Autoridade Administrativa, a qual se manifestou pela manutenção da exigência fiscal, pautando-se na interpretação de que “comercializar e industrializar energia elétrica está ligado ao fato de adquirir energia elétrica e revender energia elétrica” e “utilizar energia elétrica como iussum na produção de outro bem ou mercadoria não é industrializar e sim consumir”.

Explica que a Junta de Julgamento Fiscal manteve a exigência fiscal aplicando a interpretação do Fisco no sentido de que o verbete “industrialização” estaria limitado à industrialização da própria energia elétrica, não se aplicando, assim, à industrialização de outros produtos, o que, entende ser um manifesto equívoco. Ademais, a Junta de Julgamento Fiscal entendeu por bem também não acolher o pedido de comprovação de pagamento na própria operação, apresentando, neste caso, que tal fato não seria possível. Argumenta, contudo, que sobre este fundamento foi demonstrado que tal racionalidade está contemplada na própria legislação do Estado da Bahia, tendo, ainda, sido requerida a prova justamente para comprovar que o pagamento do ICMS sobre energia elétrica foi devidamente quitado, a qual, todavia, em manifesta contradição da Junta de Julgamento Fiscal, foi sumariamente indeferida. Por fim, entendeu também a Junta de Julgamento Fiscal que deveria ser mantida a multa, sob suposto argumento de “comprovado” prejuízo aos cofres públicos.

Preliminarmente, suscita a nulidade da decisão no que se refere ao indeferimento da perícia. Argumenta que tal pleito, a produção de prova, foi requerido caso a Junta de Julgamento Fiscal entendesse pela inexistência de pagamento do ICMS sobre a energia elétrica quando da saída da mercadoria do seu estabelecimento, o que, no entendimento da Recorrente decorre de consequência lógica da própria sistemática do imposto, aplicada, inclusive, no RICMS. Destaca, contudo, que o pagamento do ICMS na saída da mercadoria após a utilização da energia como insumo do processo produtivo, constitui fundamento fático para todos os fundamentos da Recorrente, em especial, aqueles relativos ao próprio pagamento indireto do tributo, ou seja, ausência de prejuízo ao Fisco, além da inaplicabilidade da penalidade. Ocorre que a produção de

prova pericial foi sumariamente indeferida, sob a alegação de que os elementos fáticos-probatórios estariam presentes nos autos, conforme se pode depreender do julgado, cujo trecho transcreve.

Argumenta que, embora tenha indeferido a prova pericial, o que leva a inequívoca conclusão de que a autoridade administrativa estaria de acordo com a premissa adotada pela Recorrente quanto à comprovação do não pagamento do ICMS na saída do produto industrializado, os fundamentos da Decisão recorrida pautaram-se justamente no suposto prejuízo ao erário, além da falta de pagamento do tributo.

Logo, tratando-se de questão fática imprescindível ao deslinde da causa, fica demonstrada a manifesta ilegalidade da decisão pelo indeferimento sumário da prova pericial, o que, evidentemente, implica nulidade da r. decisão, dado que contraria os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, previstos, respectivamente, nos incisos LIV e LV, do artigo 5º da Constituição Federal, além da própria Lei do Processo Administrativo Fiscal.

Com efeito, requer seja dado provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a nulidade da decisão, determinando o retomo dos autos para realização da diligência requerida visando a comprovação do pagamento do ICMS incidente sobre a energia elétrica no momento da saída do produto industrializado.

No mérito, defende a falta de amparo legal da exigência fiscal. Argumenta que a questão central do presente recurso está na interpretação do verbete “industrialização” constante do art. 4º e do art. 5º, inciso IV, ambos da LC 87/96, cujos textos trancreve. Explica que a JJF acolheu os fundamentos da fiscalização, no sentido de que a destinação para industrialização estaria vinculada apenas e tão somente à industrialização da própria energia elétrica e não relacionada a outros produtos para os quais a energia elétrica é utilizada como insumo.

Alega que tal fundamento não procede dado que o direito de crédito decorre de previsão legal expressa no artigo 33 da Lei Complementar nº 87/96, o que, evidentemente, não guarda relação com a obrigação tributária de antecipar o pagamento do ICMS quando da aquisição de energia elétrica. Argumenta que tal dispositivo, que contempla o direito de crédito, apenas explicita a disposição legal, tratando do crédito também na hipótese legal de pagamento antecipado, sem que isto implique no estabelecimento de nova regra de incidência de antecipação do ICMS em relação à energia elétrica destinada à industrialização, inclusive de outros produtos, tal como expressamente excetuado pela própria Lei Complementar nº 87/96.

Informa, ademais, que a Junta de Julgamento Fiscal concluiu que a matéria teria sido objeto de decisão em Recurso Repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 1.117.139. Contesta, todavia, afirmando que o referido julgado não guarda, em nenhuma hipótese, relação com a questão jurídica objeto do presente feito, pois a matéria apreciada em sede de Recurso Repetitivo se refere ao direito de crédito em relação à energia elétrica destinada ao setor de panificação dos supermercados, tendo a Corte Especial vedado o referido crédito, sob o pressuposto de que tal atividade não se encontra dentre as espécies de industrialização previstas no RIPI, não sendo possível, portanto, o direito de crédito.

Destaca que, em nenhum momento, a Junta de Julgamento Fiscal cita os precedentes acostados pela Recorrente na impugnação, deixando, não sem propósito, de refutar os fundamentos dos referidos arestos, dada a total impossibilidade de fazê-lo diante da inequívoca conclusão no sentido de que o ICMS seria devido somente por ocasião das saídas dos produtos, em operações subsequentes considerando que haverá a tributação, visto que o custo da energia estará embutido na formação do preço dos produtos fabricados.

Alega que o seu entendimento está pautado na lógica estabelecida no ICMS, qual seja, a aquisição de insumo sem direito de crédito do referido imposto, implica na sua tributação sobre o valor agregado quando da saída do produto industrializado. Neste particular, verifica-se que os dispositivos que se referem à “incidência do imposto” (artigo 2º) e aos “contribuintes” (artigo 4º)

expressamente estabelecem que a incidência está condicionada ao consumo final da mercadoria pelo estabelecimento destinatário, ou seja, quando não há saída subsequente, conforme se pode depreender, na interpretação, *a contrario sensu*, do quanto previsto na parte final dos referidos dispositivos legais que preveem a incidência do ICMS na aquisição de energia e afins, exclusivamente, quando não destinada à comercialização ou à industrialização.

Aduz que interpretar de forma contrária seria fazer letra morta da exceção à regra prevista nos artigos 2º e 4º, cujo objetivo foi unicamente estabelecer uma distinção do regime tributário das aquisições de energia elétrica destinadas ao consumo final, encerrando-se, assim, a cadeia de tributação daquelas destinadas à comercialização e industrialização, cuja cadeia não se encerra com a aquisição da energia elétrica. Como é cediço, a lógica do regime tributário do ICMS nas operações com energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados está justamente no fato do legislador constitucional ter estabelecido que o resultado da arrecadação será destinado ao Estado de destino e não de origem, instituindo, assim, imunidade tributária nas saídas interestaduais de energia elétrica, na forma do artigo 155, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal. Logo, conclui que a Lei Complementar estabeleceu que, quando adquirido para consumo final (leia-se não destinado à comercialização ou industrialização), o adquirente deve proceder ao pagamento do imposto quando da aquisição, seguindo, assim, a lógica constitucional baseada no encerramento da tributação. Todavia, quando destinada à comercialização ou industrialização, ou seja, não encerrada a cadeia de tributação, a incidência do ICMS se dará sobre o valor agregado quando da saída da mercadoria na qual a energia elétrica foi incorporada no processo de industrialização, devido ao fato de que a entrada da energia não estar sujeita ao crédito justamente pela imunidade na operação interestadual anteriormente acima citada.

Destaca que tal racionalidade também foi chancelada em outro julgado do Superior Tribunal de Justiça, agora na sistemática dos Recursos Repetitivos, que, ao julgar o Recurso Especial nº 928.875, para definir o conceito de contribuinte de fato para fins de legitimidade da restituição do ICMS incidente sobre energia elétrica, a Corte Especial explicitou o regime tributário nas operações interestaduais de energia elétrica. Transcreve teor do julgado para apoiar a idéia de que a Corte Especial, em sede de Recurso Repetitivo, interpretou a Lei Complementar nº 87/96 no sentido de que se refere às operações interestaduais de energia elétrica, reconhecendo que o pagamento do tributo ao Estado de destino, em vista ao quanto disposto no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal, se dará no momento da saída do produto industrializado dado que a energia foi utilizada em processo industrial.

Argumenta que, o que reforça os fundamentos acima são as expressões utilizadas pelo Excelentíssimo Relator que, para afastar qualquer interpretação em sentido contrário, utilizou “*empregar no processo produtivo*” e “*saída da energia ou do produto industrializado*”, restando inequívoca que a não incidência na entrada se refere à energia destinada a qualquer processo produtivo que dê origem a qualquer produto industrializado, não se limitando à industrialização da própria energia elétrica. Mas não é só. Afirma que, ao tratar do regime tributário do adquirente consumidor final, a decisão do Superior Tribunal de Justiça foi peremptória ao conceituar o que se entende como “consumidor final”, asseverando que estão inseridos neste conceito apenas e tão somente aqueles que, em relação à energia elétrica “*não a revende ou a emprega industrialmente*”, evidenciando que o conceito está em sintonia com a sistemática do ICMS, no caso, pela inexistência de uma saída subsequente tributada.

Conclui, assim, restar evidente que a expressão “*empregar industrialmente*” está relacionada com a atividade industrial como um todo e não apenas a industrialização da própria energia, o que definitivamente afasta a interpretação do Fisco baiano.

Observa, ainda, que na parte final do voto (sobre a questão das operações interestaduais com energia elétrica), o Excelentíssimo Ministro Relator, em ato de manifesta felicidade, explicita a única hipótese de incidência do ICMS na aquisição de energia elétrica em operações interestaduais, qual seja; “*quando a adquire em operação interestadual e não a destina à*

comercialização ou à industrialização, ou seja, quando é consumidor final em operação interestadual", logo, não a empregando em processo industrial. Em outras palavras, o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu a regra matriz de incidência tributária do ICMS na aquisição de energia elétrica, conferindo interpretação ao quanto disposto no artigo 4º da Lei Complementar nº 87/96, para atribuir o dever de pagar o ICMS na entrada do estabelecimento apenas para adquirente de energia elétrica quando não a destina à comercialização ou à processo industrial, ou seja, quando a operação subsequente não estiver sujeita ao pagamento do tributo.

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça aplicou o critério de saída subsequente da energia, seja através de comércio ou quando emprega em processo de industrialização para fins de delimitar a legitimidade do adquirente da energia elétrica para pleitear a restituição do ICMS, reconhecendo que apenas pode ser considerado como consumidor final o contribuinte de direito, assim entendido como aquele que adquire a energia e não confere uma saída subsequente, seja por intermédio de comercialização ou submetida a processo de industrialização de qualquer produto.

Argumenta que, ainda que o recurso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça tenha por objeto a legitimidade do adquirente, é fato que a matéria acerca do fato gerador do ICMS na aquisição interestadual de energia elétrica foi delimitado, tendo sido reconhecida a inexistência do fato gerador quando a energia se destina à comercialização ou a processo industrial, tal como expressamente mencionado no voto.

Explica que, neste particular, o Código de Processo Civil foi enfático sobre o alcance das decisões proferidas na sistemática repetitiva, utilizando, as expressões "*orientação do tribunal*" e "*tese firmada*" de forma a reconhecer que deve ser dado valor à interpretação conferida pelo Tribunal, não se limitando ao dispositivo da decisão, conforme se pode depreender do artigo 1.040 cujo texto transcreve. Transcreve julgado da relatoria do Ministro Luiz Fux, proferido no julgamento da Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 1.154.559/SP, acerca da extensão e aplicabilidade dos julgados em sede de Recurso Repetitivo, em apoio à sua tese. Com efeito, em nome da uniformidade jurisprudencial, conclui que a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça é definitiva, cabendo aos demais Tribunais locais e administrativos seguir a orientação da Corte Especial.

Assim, defende que, em que pese o julgado tenha por objeto a questão envolvendo a legitimidade de requerer a restituição do ICMS incidente sobre energia elétrica, é fato que, para concluir acerca da legitimidade postulatória, o Superior Tribunal de Justiça adentrou ao mérito da questão envolvendo o conceito de consumidor final do imposto, concluindo que apenas há fato gerador do tributo na entrada da mercadoria energia elétrica, nas operações interestaduais, quando destinadas ao consumidor final, ou seja, quando a operação subsequente não estiver sujeita ao pagamento do tributo.

Assim, defende que tal orientação (entendimento), uma vez julgado em sede de Recurso Repetitivo, deve ser adotada como consolidada, inclusive para aplicação do quanto disposto no artigo 116-A do Regulamento do Processo Administrativo neste Estado, cujo texto reproduz.

Ainda no mérito, na remota hipótese deste egrégio Conselho entender por bem não acolher os fundamentos acima, melhor sorte não assiste à Recorrida, dado que ainda assim restará configurado *bis in idem*, considerando o inequívoco fato de que o valor do ICMS já foi recolhido, conforme restará demonstrado abaixo.

Alega que o procedimento adotado, realizado em total consonância com a Lei Complementar nº 87/96, implicou no pagamento do imposto quando da saída do produto industrializado, dado que as aquisições de energia foram escrituradas sem direito de crédito. Logo, a exigência perpetrada no Auto de Infração implica *bis in idem* dado que se pretende exigir o ICMS, cujo valor foi devidamente recolhido quando da saída da mercadoria cuja energia elétrica utilizada no processo produtivo não gerou créditos de ICMS, implicando, assim, na incidência sobre o valor agregado. Neste aspecto, aliás, vale mencionar que o próprio Regulamento do ICMS do Estado da Bahia reconhece o pagamento do imposto na saída da mercadoria tributada quando a aquisição do

insumo é realizada sem a incidência do imposto na etapa anterior, tal como no caso em tela, como se pode depreender do dispositivo que trata do diferimento, cujo texto transcreve. Argumenta que é justamente esta a lógica aplicada ao caso da energia elétrica, cuja racionalidade do regime tributário está justamente na tributação quando da saída da mercadoria, quando a inexistência do crédito implica, consequentemente, na tributação do insumo sobre valor agregado no preço de venda.

Em que pese a racionalidade do pagamento do ICMS ter como base a própria legislação do ICMS do Estado da Bahia, informa que a Junta de Julgamento Fiscal entendeu por bem afastar o referido argumento utilizando o singelo fundamento de que “*parte do ICMS seria irrecuperável, (...) podendo haver diminuição do lucro*”, alegando, ainda, “*que o produto acabado não necessariamente é vendido com agregação*”.

Contesta tais fundamentos, primeiro porque a Recorrente acostou à impugnação laudo (que não foi contestado pela autoridade administrativa) por intermédio do qual restou comprovado que praticamente a totalidade da energia elétrica adquirida foi destinada à industrialização, ou seja, o que afasta a premissa de que parte do ICMS seria irrecuperável. Ademais, alega que é cediço que o ICMS incide sobre o valor agregado da mercadoria e não do lucro, o que significa dizer que, ainda que uma singela parte da mercadoria se destine à parte administrativa em nada isto afeta a apuração do ICMS, que recairá sobre o valor agregado pela Recorrente sobre os custos inerentes à produção de pneus, o que não comprehende as despesas administrativas, tampouco o lucro da operação.

Com efeito, ou se admite como certo o pagamento do ICMS sobre o valor agregado e este órgão administrativo julga o presente recurso adotando tal premissa, ou reconhece a nulidade da decisão que negou sumariamente a produção de prova.

Por fim, alega que esta mesma racionalidade deve ser aplicada à penalidade associada à exigência fiscal, tendo em vista que o pressuposto fático da incidência da multa se refere ao não pagamento do imposto, na forma do inciso II, do artigo 42 da Lei nº 7.014/1996, fato este que não restou caracterizado. Neste caso, não bastasse a comprovação de inocorrência do pressuposto fático ensejador da aplicação da penalidade, dado que o valor foi realmente pago na escrita fiscal da Recorrente, entende o Contribuinte que deve, ainda, ser aplicado o princípio da boa-fé do contribuinte, tendo em vista a total ausência de prejuízo ao erário diante do pagamento do valor, não justificando, assim, a imposição da penalidade, aplicando-se, assim, o quanto disposto no § 7º, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Defende a exclusão da multa por ausência de prejuízo ao Estado. Transcreve julgados do CONSEF em apoio ao seu ponto de vista, destacando que esta lógica, aliás, vem sendo aplicada no âmbito tributário, conforme restou julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, que reproduz.

Salienta que a multa aplicada no presente Auto de Infração corresponde a R\$4.786.314,50 (quatro milhões, setecentos e oitenta e seis mil, trezentos e quatorze reais e cinquenta centavos), ou seja, valor demasiadamente excessivo considerando o fato de que o tributo foi devidamente recolhido na apuração do ICMS da Recorrente. Entende que tal sanção viola o princípio da proporcionalidade e configura enriquecimento ilícito do Estado.

Por fim, caso não sejam acolhidas as razões acima, ou seja, na remota hipótese de subsistência integral do lançamento fiscal, ainda assim entende que deve ser reconhecida a manutenção do direito de crédito do ICMS exigido no presente Auto de Infração, na forma do artigo 33, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96.

Argumenta que, tal como a própria validade da exigência fiscal que se concretiza com o encerramento da fase administrativa, o direito de crédito apenas se dará com a constituição do crédito tributário, não havendo falar, assim, em decadência do exercício ao direito de crédito.

Informa que a Junta de Julgamento Fiscal restou silente sobre a questão, sob alegação de falta de competência do CONSEF. Todavia, evidente que, em se tratando de análise conjuntural da

operação, está inserido no contexto da autuação a análise completa da operação, inclusive no que se refere ao direito de crédito sobre o valor eventualmente pago ao lançamento fiscal.

Assim, requer seja dado provimento ao recurso para, na remota hipótese de não acolhimento das razões acima, reconhecer o direito de crédito sobre o valor eventualmente pago do Auto de Infração.

Pelo exposto, inicialmente requer seja conhecido e PROVIDO o presente Recurso Voluntário para (i) reconhecer a nulidade do julgamento, determinado a produção de prova para fins de comprovação do pagamento do ICMS sobre o valor agregado ou, ainda (ii) decretar a integral insubsistência do lançamento fiscal objeto do Auto de Infração nº 2797570013/18-4, considerando a regularidade do procedimento adotado pela Recorrente dado que em consonância com a Lei Complementar nº 87/96, assim como pela caracterização de *bis in idem*, pela comprovação do próprio pagamento do imposto na sua escrita fiscal, o que invalida não só a exigência do principal, como os encargos de natureza moratória ou punitiva.

Na remota hipótese de manutenção da exigência fiscal, deve, ainda, ser reconhecido o direito da Recorrente de proceder o lançamento do imposto exigido no presente Auto de Infração, quando da constituição definitiva do crédito tributário, sem prejuízo do lapso temporal da emissão da nota fiscal de energia elétrica.

Termos em que, Pede deferimento.

Pautado para julgamento na sessão do dia 15/07/2019, a 2^a CJF deliberou por converter o feito em diligência à PGE/PROFIS, com vistas a que fosse emitido o parecer jurídico pertinente, respondendo à questão posta a seguir: 1) Incide ICMS nas entradas de energia elétrica, quando decorrentes de operações interestaduais, destinadas a industrialização de pneus, à luz do disposto no art. 2º, § 1º, inciso III da LC 87/96 e da jurisprudência do STJ (vide Resp 1.340.323/RS e Resp 1.322.072/RS)? Ou trata-se de hipótese de não incidência?

Às folhas 216/223, foi emitido o parecer jurídico solicitado, da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, nos termos em que segue.

Após reproduzir os textos dos artigos 2º e 3º da LC 87/96, delimita a questão a ser resolvida, afirmando que a locução “quando não destinados à industrialização ou à comercialização” deve ser interpretada em conjunto com a lógica da incidência do ICMS nas aquisições interestaduais de energia elétrica para uso e consumo do destinatário. Explica que, a par dessa contextualização, tem-se como inequívoca que a expressão “industrialização”, para fins de não incidência sobre operações interestaduais com energia elétrica, deve ser interpretada dentro de uma lógica de finitude do produto, uma vez que todo processo fabril, em regra, é um processo também de consumo de algo num determinado momento.

Assim, defende que a industrialização referida na lei tem um conteúdo semântico que, para caracterização, exige-se a criação de um novo produto, num processo de agregação ou incorporação, onde o produto se incorpora a outro, dando continuidade ao processo de circulação da cadeia econômica. Dessa forma, a industrialização referida pela norma, para fins de afastamento da exigência do tributo, pressupõe a industrialização da própria energia elétrica, com o consumo final dela, seja por incorporação seja por extinção, nos termos da legislação do IPI.

Conclui que não se pode falar de não incidência quando existente um processo fabril de outro produto, tendo como insumo ou força motriz a energia elétrica.

Nesse contexto, conclui que é possível afirmar que só podemos considerar o termo “industrialização”, para fins de definição da incidência do ICMS, como o processo mediante o qual se obtém a transformação da própria energia elétrica, como na hipótese da redução da voltagem, seguindo o conceito de industrialização trazido da legislação do IPI e do art. 46 do CTN, ou seja, quando da existência de qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou a aperfeiçoe para o consumo.

Arremata o parecer, citando a jurisprudência do STJ.

À folha 239, consta despacho da Procuradora Assistente, acolhendo o pronunciamento do Dr. José Augusto Martins Júnior.

À folha 240, consta pedido de vistas ao processo, feito pelo representante do Sujeito Passivo.

VOTO

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, ao fundamento de que houve cerceamento do direito de defesa, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como seu auxiliar.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do diploma regulamentar citado, conforme abaixo reproduzido.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

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

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

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

Assim, entendo que a Junta fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Quanto ao pedido de diligência, denego por entender que os elementos dos autos são suficientes à formação da minha convicção. Ademais, não há, no processo, nenhuma necessidade de produção de prova relativa a fatos que tenham relevância para a solução da presente lide.

No mérito, quanto ao alegado uso como insumo industrial da energia elétrica, é importante destacar que a imunidade prevista na LC 87/96 somente é aplicável quando a energia elétrica se destina à comercialização ou industrialização, não deixando de incidir o ICMS quando o destinatário é consumidor deste insumo, conforme dispõe o texto reproduzido a seguir.

“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.*

...”

Diferentemente do que afirma a peça recursal, a Recorrente não industrializa a energia, mas a consome em seu processo industrial de fabricação de pneus. A divergência, ao que parece, cinge-se ao alcance do termo “industrialização”, quando aplicado à eletricidade.

Pois bem, o microssistema do ICMS dispensou um tratamento peculiar à energia elétrica utilizada no processo de industrialização, de forma a prever expressamente o aproveitamento do crédito incidente quando de sua aquisição.

O art. 309 do RICMS/12 dispôs sobre a regra geral aplicável às mercadorias utilizadas no processo industrial, relativamente à possibilidade de creditamento, da forma a seguir.

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

...

c) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;

...”

Pela norma em comento, não seria possível aos estabelecimentos fabris a apropriação do crédito relativo à energia elétrica consumida na produção, já que tal insumo não se enquadra em qualquer das categorias listadas na alínea “c”, do inciso I do artigo acima reproduzido.

Exatamente por isso, houve a necessidade de se criar uma regra própria, prevendo o direito ao crédito nas aquisições de energia destinada à área industrial, conforme o inciso IV do mesmo art. 309 acima referido, reproduzido adiante.

““Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

...

IV - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento:

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

b) quando consumida no processo de industrialização;

c) comercial, na proporção das operações de saída ou prestações de serviço destinadas ao exterior sobre as saídas ou prestações totais;

...”

Este sistema é revelador de que a energia elétrica não pode ser tratada como matéria-prima do processo industrial. Isto decorre da constatação de que não há industrialização da eletricidade na medida em que a mercadoria citada não se submete a qualquer processo de transformação.

Em verdade, a energia elétrica é submetida a um fenômeno físico de “consumo”, que culmina com o seu desaparecimento. Só é admissível falar-se em industrialização da energia quando se está tratando de estabelecimento gerador de energia elétrica. Da mesma forma, só se admite falar em comercialização da eletricidade quando o estabelecimento é uma transmissora ou distribuidora de energia elétrica.

Essa foi a intenção do legislador complementar, ao editar a regra de imunidade retrocitada.

Este, igualmente, é o entendimento compartilhado pelas administrações tributárias estaduais, conforme se pode constatar pela leitura da Decisão Normativa CAT nº 3, editada pelo Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, publicada no DOE-SP de 25/02/2005.

Tal ato foi expedido em resposta a consulta formulada por empresa do ramo metalúrgico, que questionava acerca da incidência do ICMS em fornecimento interestadual de energia destinada ao estabelecimento fabril consulente.

Reproduzimos, a seguir, trechos da resposta dada, os quais são ilustrativos do alcance interpretativo dado à expressão industrialização na LC 87/96.

"ICMS – Fornecimento de energia elétrica decorrente da entrada interestadual para consumo em processo produtivo – Incidência

...

4. Já o fornecimento de energia elétrica para estabelecimento consumidor, ainda que industrial ou comercial, no Estado de São Paulo, é tributado.

5. O fornecimento de energia elétrica no território paulista é fato jurídico-tributário distinto da operação de saída do território de outro estado. O fornecimento ocorre com vistas ao consumo, incidindo sobre tal operação a tributação do ICMS, conforme se detalha a seguir.

6. Determinam os arts. 2º, §1º, III, e 12, XII, da Lei Complementar nº 87/96, que há incidência do ICMS sobre a entrada de energia elétrica decorrente de operação interestadual, quando não destinada à comercialização ou à industrialização, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente, e ocorrendo o fato gerador do imposto nesse momento de sua entrada no Estado.

7. O que se comprehende dessa norma e que apenas não sofrem tributação as entradas interestaduais de energia elétrica – portanto, operações realizadas por pessoas localizadas no território da unidade da Federação onde se dá a entrada - que, no momento da entrada interestadual, sejam direcionadas para a industrialização ou a comercialização da própria energia elétrica, quais sejam, operações das quais resulte a continuação do ciclo da energia elétrica rumo ao consumo (grifo acrescido).

8. Ora, o uso da energia elétrica, como insumo, em estabelecimento industrial, visa à formação de novo produto, não à industrialização da energia elétrica, pois ela é consumida no processo industrial, como também é consumida no estabelecimento comercial. Ou seja, o estabelecimento industrial não industrializa energia elétrica, mas a consome; o estabelecimento comercial não comercializa a energia elétrica, mas a consome.

9. Assim, a saída de energia elétrica do Estado do Paraná para o Estado de São Paulo, energia que é destinada à transmissão ou à distribuição, não é tributada. Entretanto, ocorre a tributação no fornecimento dessa energia a qualquer pessoa ou estabelecimento comercial ou industrial que consome energia elétrica.

... ” (grifos acrescidos).

Como se pode ver, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo compartilha dessa mesma interpretação.

A Segunda Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF já teve a oportunidade de discutir acerca da possibilidade de se industrializar a energia elétrica, tendo firmado um entendimento que se coaduna com esse ponto de vista, conforme trechos do Acórdão CJF nº 0275-12/05, reproduzidos a seguir.

*“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0275-12/05*

EMENTA. ICMS. a) RETORNO SIMBÓLICO DE ENERGIA ELÉTRICA RECEBIDA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM DO REMETENTE. b) INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA PARA OUTRA EMPRESA. SAÍDA SEM TRIBUTAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Para a legislação tributária e pertinente a matéria dos autos, a energia elétrica, no processo produtivo do sujeito passivo, não se enquadra nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. É, apenas, força motriz para os equipamentos que são utilizados objetivando extrair ar da atmosfera, o comprimir e o encaminhar ao encomendante da mercadoria. ...

...Todavia, o questionamento,nos autos, está em se definir se a energia elétrica pode ser considerada um bem industrializável....

... Ou seja, o conceito definido pela legislação tributária do que seja “industrialização para fins tributários” é a transformação, o beneficiamento, a montagem, o condicionamento ou reacondicionamento e a renovação ou recondicionamento. Somente dentro deste conceito é que se pode afirmar se a energia elétrica é ou não um bem industrializável, pois o conceito de consumo é inerente a toda matéria prima, insumo, ou mesmo de material de uso e consumo ...

... Portanto, é dentro do conceito do que seja “industrialização para fins tributários” é que se deve perquirir

para se saber se a energia elétrica é ou não “industrializável”.

... Dentro deste contexto a resposta é não. A energia elétrica, no processo produtivo do autuado, é apenas força motriz para os equipamentos que são utilizados objetivando extrair ar da atmosfera, o comprimir e o encaminhar ao encomendante (grifos acrescido). ”

Assim, o Convênio ICMS 77/2011 afigura-se perfeitamente aplicável à situação objeto do Auto de Infração, na medida em que a autuada enquadra-se como consumidora de energia elétrica, e não industrializadora.

Esse é o entendimento da Primeira Turma do STJ, que assim se manifestou no julgamento do Recurso Especial nº 1.340.323 – RS, cuja ementa reproduzo abaixo

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. VENDA A CONSUMIDOR FINAL. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços não incide na saída de energia elétrica do território de uma unidade federada para incidir na entrada no território de outra; implementação, pelo art. 155, inciso II, § 2º, item X, alínea 'b', da Constituição Federal, de um lado, e pelo art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei Complementar nº 87, de 1996, de outro, da política fiscal de atribuir ao Estado do destino a arrecadação do tributo quando se tratar de energia elétrica. Se a energia elétrica integrar um ciclo posterior de industrialização ou comercialização sem ser consumida, o tributo não incide; incidirá se a energia elétrica for consumida no processo de industrialização ou de comercialização de outros produtos (grifo acrescido). Precedente do Supremo Tribunal Federal. (RE nº 198.088, SP, relator o Ministro Ilmar Galvão). Recurso especial conhecido, mas desprovido.”

Quanto à dispensa dos encargos legais, requerida pela Recorrente, não possui, este colegiado, poderes para tal, pois tais parcelas decorrem expressamente da lei.

Quanto à possibilidade de aproveitamento do crédito fiscal, pleiteado pela impugnante, é direito da Bridgestone do Brasil Indústria e Comércio Ltda., desde que efetue o pagamento dos valores ora exigidos mediante o presente lançamento de ofício. Vale ressaltar que o creditamento deve se ater ao imposto recolhido (o principal), em seu valor histórico, sem qualquer atualização monetária, e excluídas as parcelas referente às multas, observado o prazo decadencial de cinco anos a contar do pagamento.

Quanto ao pleito de cancelamento da multa aplicada, refoge à competência desse colegiado uma vez que a conduta infratora implicou em falta de recolhimento do imposto, não sendo possível acolher a tese recursal de que o tributo incidente teria sido recolhido na etapa subsequente da operação, uma vez que o ICMS é imposto plurifásico, o que significa dizer que é devido a cada etapa de circulação da mercadoria, independentemente e de forma autônoma.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao presente recurso.

VOTO DIVERGENTE

Diante da inusitada Decisão proferida pela Junta Julgadora e acatada pelo ilustre relator do presente processo, onde, ao que parece, mais busca, ilegalmente, regar os cofres estaduais de numerário indevido, permito-me divergir da decisão tomada por esta Câmara, diga-se a bem da verdade, através do voto de desempate do seu Presidente, o que denota a discordância de metade dos seus componentes.

Buscou o ilustre relator subverter a conceituação, tanto semântica, como operacional, do venha a ser atividade industrial, industrialização e consumo, no caso especial em que se trata de energia elétrica, tratando o tipo de energia como se constituísse num tipo diferenciado de produto para a tributação do ICMS, quando, na realidade, o legislador apenas a diferenciou quando ocorrer a operação interestadual, onde o fruto do tributo é carreado para o Estado onde a mesma foi ou será “consumida” ou “utilizada”.

De início temos que identificar o que venha a ser indústria, que, conceitualmente é:

“conjunto de atividades econômicas que têm por fim a manipulação e exploração de matérias-primas e fontes energéticas, bem como a transformação de produtos semiacabados em bens de produção ou de consumo.”

Ou,

"Indústria é a concentração das atividades produtivas destinadas a transformar matéria-prima em mercadorias para os mais diferentes consumos."

Em decorrência do que é "indústria" identificamos o que vem a ser "atividade industrial".

Segundo o Dicionário Informal, "atividade industrial" é:

A atividade industrial consiste no processo de produção que visa transformar matérias-primas em mercadoria através do trabalho humano e, de forma cada vez mais comum, utilizando-se de máquinas.

Ainda podemos afirmar que

É uma atividade empresarial, que está relacionada com a criação, produção, processamento ou fabricação de produtos.

A atividade industrial, logicamente, a exercida pelos contribuintes enquadrados como industriais, está definida no RIPI, que estabelece o que venha a ser "industrialização", conforme o seu artigo 4º, que assim determina:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como (**Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, 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

As exclusões do que seja industrialização estão elencadas no artigo 5º do RIPI.

Logicamente, daí decorre o conceito de "estabelecimento industrial", que, conforme o mesmo RIPI, no artigo 8º, identifica:

Art. 8º -- Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

Quando tratamos da incidência do ICMS, em especial quanto à utilização da energia elétrica, o regramento legal está esculpido na Lei Complementar nº 87/96, que estabelece:

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. (grifo nosso)

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caractere 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.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

A sustentação buscada pela Junta Julgadora, mantida no voto vencedor, de que ocorreria a incidência tributária na entrada da energia elétrica em operações interestaduais, não pode ser enquadrada na situação em foco. Está demasiado claro na legislação que o tributo não incide quando as operações de aquisição do produto em foco forem destinadas a comercialização ou “industrialização”.

Querer inovar em interpretação para afirmar que somente se aplicaria a legislação em caso de “industrialização da própria energia elétrica” é subverter o ordenamento jurídico e ir de encontro à própria filosofia de relação à não cumulatividade, excepcionada no caso, quando a tributação é toda abarcada nas saídas dos produtos produzidos, por força de legislação.

A situação da tributação da energia elétrica em operações interestaduais é definida como um tipo excepcional, em que o Estado produtor (remetente) nada recebe a título de tributo, ficando o mesmo, no seu todo, como direito do Estado recebedor (destinatário).

Como os contribuintes que adquirem a energia não recebem créditos sobre as aquisições realizadas ficam responsáveis pelo recolhimento do tributo sobre as entradas quando a mesma for destinada ao seu consumo, quando se encerra a fase de diferimento, conforme estipulado na legislação acima referenciada.

Em se tratando de atividade de comercialização (revenda) ou industrialização (exercício de atividade industrial), conforme já afirmado, o recolhimento do que deveria ser devido fica diferido para quando da saída da própria energia ou dos produtos fabricados pela indústria, onde foi a energia elétrica utilizada.

O ponto central da discussão, no caso em lide, 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.

A afirmativa da Junta julgadora de que:

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.

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 pneus.

Isto está dito inequivocavelmente 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

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

"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,

O próprio julgador de primeiro piso admite que a energia elétrica é utilizada “*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 pneus*”.

Ora, se a energia elétrica é utilizada como insumo, ela compõe o processo de industrialização objeto da atividade da Recorrente, estando, pois, a sua entrada dispensada do recolhimento do tributo, mesmo porque, diferido, fica o recolhimento para quando da comercialização dos produtos produzidos.

Estranhamente, tanto a Junta Julgadora como o ilustre relator desta Câmara, deixaram de analisar os argumentos apresentados pela Recorrente, assim como os diversos julgados que lhe dá guarida para, simplesmente, numa atitude estranha, tentar subverter os conceitos básicos e legais de indústria, atividade industrial e industrialização, tentando, como único fito, “engordar” os cofres do erário estadual.

Dentre os julgados apresentados pela Recorrente, destacamos:

PROCESSO N° 278868.3001/13

"Não importa aqui o processo físico ou químico através da qual a energia é utilizada no estabelecimento fabril. O legislador separou a regime de tributação em função da destinação dada a esta peculiar mercadoria, nas operações de remessa interestadual. Na hipótese de destinação para consumo próprio, encerrando a cadeia de circulação do produto, há a tributação por ocasião da entrada no estabelecimento consumidor. Ocorrendo aquisição interestadual para fins de emprego em processos de industrialização e ou de comercialização, não há incidência na origem, mas tributação no destino, nas operações ou prestações subsequentes, por força das disposições da CF/88 e da LC nº 87/96.

Assim, a não incidência do imposto se dá em função da destinação dada a este insumo na cadeia de circulação econômica: se a energia for para uso na atividade industrial ou comercial, não há incidência do imposto na operação de origem, nem há incidência na entrada no estabelecimento adquirente. SOMENTE POR OCASIÃO DAS SAÍDAS DOS PRODUTOS, EM OPERAÇÕES SUBSEQUENTES, HAVERÁ A TRIBUTAÇÃO. "VISTO QUE O CUSTO DA ENERGIA ESTARÁ EMBUTIDO NA FORMAÇÃO DO PRECO DOS PRODUTOS FABRICADOS". Somente a energia elétrica adquirida em operação interestadual para fins de consumo tem o aspecto temporal da incidência deslocada para a entrada no estabelecimento consumidor, posto que estará encerrada a cadeia de circulação desse específico produto."

O STJ no julgamento do Recurso Especial nº 928.875, indicado pela Recorrente em sua peça defensiva inicial, abordando a possibilidade de restituição do ICMS sobre energia elétrica, assim se pronunciou:

1.2 CONTRIBUINTE DE DIREITO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA

(PRIMEIRA HIPÓSE - ENERGIA É ADQUIRIDA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO) – Destaque incluído pela Recorrente

(...)

De fato, quando o adquirente da energia elétrica na operação interestadual revende-a ou EMPREGA-A EM PROCESSO INDUSTRIAL, não se credita de nada a título de ICMS (pois não houve incidência na operação de entrada). Com isso, ao revender a energia ou Q PRODUTO INDUSTRIALIZADO, recolherá o tributo estadual integralmente ao Estado em que se localiza (destino), que é, como já dito, o beneficiário da sistemática.

A pretendida cobrança por parte do Fisco baiano do ICMS sobre as operações de aquisições

interestaduais de energia elétrica, considerando a tributação do produto final, onde a componente energia está incluída implica *bis in idem*, configura enriquecimento ilícito do Estado.

Destaco o que diz o tributarista Kiyoshi Harada, ao analisar a tributação sobre combustíveis em artigo publicado no site TRIBUTÁRIO, onde analisa as operações sobre combustíveis e energia elétrica em operações interestaduais, abordando o fato de não incidência nas entradas no Estado destinatário nas situações especificadas na legislação pertinente:

REGIME TRIBUTÁRIO DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS E ENERGIA ELÉTRICA:

Os combustíveis derivados de petróleo e energia elétricas quando não destinadas à comercialização ou à industrialização em outro estado, submetem-se ao regime de substituição tributária para frente, conforme previsão do art. 9º da LC nº 87/96:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I – ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

II – às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Analizando a pretensão de alguns Estados da Federação, a exemplo de Minas Gerais e Mato Grosso, haverem inseridos em suas legislações a obrigatoriedade do recolhimento sobre as entradas de energia elétrica, independente da sua destinação, assim analisa o articulista:

Assim, a gasolina para se ver livre de tributação deverá sofrer nova industrialização, da mesma forma que o lubrificante deverá resultar em outro lubrificante. Claro que não é impossível industrializar o próprio lubrificante, embora um procedimento irrazoável e inócuo. Mas, pergunta-se, como proceder a industrialização da energia elétrica submetida ao mesmo regime tributário do petróleo e seus derivados? É óbvio e ululante que a exoneração tributária ocorre sempre que a energia elétrica for consumida no processo de industrialização. A mesma coisa acontece com o petróleo e seus derivados. Estes, quando utilizados como insumos ou material secundário, ou então, quando destinados à revenda não podem ser tributados na origem, mediante o regime de substituição tributária para frente.

Encerrando sua análise e comentando o posicionamento do Fisco de alguns Estados em buscar a qualquer título “engordar” os cofres públicos, assim se pronuncia o articulista:

Quando se troca a toga pela Fazenda tudo é possível para os estados tributantes, cujos abusos parecem não ter fim. Uma simples lei ordinária, um Decreto, ou até mesmo uma Portaria podem prevalecer sobre a Lei Complementar que rege nacionalmente o ICMS e sobrepor-se às normas constitucionais.

Aos contribuintes vitimados pela truculência fiscal sem controle judicial só resta o direito de espernear. Nada mais. Estranho País em que se fala muito em Constituição, mas não raras vezes, o próprio órgão incumbido de fazer cumprir suas normas se omite, quando não a contraria.

Reforça a tese de tratamento da energia elétrica como insumo em processo produtivo, de industrialização, o decidido com base em determinação da ANATEL, ao equipar a atividade industrial, a prestação de serviços de telefonia, aliás, objeto de Incidente de Uniformização da PGE/PROFIS, como transcreto:

INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE 2016.209297-0:

Entendimento firmado:

Empresas prestadoras de serviços de telecomunicações têm direito ao crédito fiscal pelas entradas da energia elétrica efetivamente consumida na geração de telecomunicação.

Ressalva:

A energia elétrica consumida nas áreas administrativas das empresas não gera direito a crédito fiscal, devendo ser adotadas as providências instrutórias necessárias à segregação da energia efetivamente utilizada no processo produtivo.

Com base no que analisei e convicto da não conformidade da decisão adotada pela Junta Julgadora, mantida pelo ilustre Relator, com a legislação vigente e do explicitado na jurisprudência, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, julgando o Auto de Infração em apreço IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0013/18-4**, lavrado contra **BRIDGESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.977.190,79**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Roservaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Leonel Araújo Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de janeiro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSEVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS