

<b>PROCESSO</b>	<b>- A. I. N° 279757.0013/18-4</b>
<b>RECORRENTE</b>	<b>- BRIDGESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.</b>
<b>RECORRIDA</b>	<b>- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL</b>
<b>RECURSO</b>	<b>- PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão CJF N° 0007-11/20</b>
<b>ORIGEM</b>	<b>- IFEP INDÚSTRIA</b>
<b>PUBLICAÇÃO</b>	<b>- INTERNET 15/02/2020</b>

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0361-11/20-VD

**EMENTA: ICMS. INADIMISSIBILIDADE DO RECURSO.**  
Ausente um dos pressupostos de admissibilidade previstos no art. 169, I, “d” do RPAF-BA/1999. O Pedido de Reconsideração não versa sobre matéria de fato ou fundamento de direito apresentados na defesa e não enfrentados nos julgamentos anteriores. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO CONHECIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Embargo de Declaração/Pedido de Reconsideração interposto pelo sujeito passivo contra Decisão desta 1<sup>a</sup> CJF (Acórdão CJF n° 0007-11/20) que, por maioria, Negou Provimento ao Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão de piso que entendeu pela Procedência da Autuação (Acórdão JJF n° 0192-01/18).

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/07/2018, tem como fundamento a falta de recolhimento de imposto alusivo à aquisição interestadual de energia elétrica no Mercado Livre de Energia, e atinge fatos geradores ocorridos de julho a dezembro de 2013, janeiro de 2014, março a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016 e janeiro a dezembro de 2017.

Detalhadamente, a cobrança contém a seguinte exigência:

*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.*

Após a devida instrução processual, assim decidiu a 1<sup>a</sup> CJF:

## 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 à 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 aperfeiçoamento 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 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.

*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 demais 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, 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, ....

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, deferido, 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 PREÇO 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 HIPÓTESE - 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 O 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.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Embargos de Declaração/Pedido de Reconsideração (fls. 286/293) visando à reforma do Auto de Infração, com base no que segue:

Inicialmente informa a tempestividade da peça recursal e tece um breve relato dos fatos.

No mérito, alega omissão da Decisão recorrida em relação a pontos imprescindíveis da defesa, em especial o fundamento relacionado à ocorrência de *bis in idem* na exigência fiscal.

Salienta que no próprio voto vencido foram constatadas as omissões. Cita trecho da decisão.

Assim, não considera fundamentada a decisão que não enfrenta todos os argumentos trazidos no processo, aplicando, por analogia, o contido no art. 489, §1º inciso IV do CPC.

Discorre sobre os fundamentos que comprovariam o *bis in idem* na autuação, motivo pelo qual merece reforma a r. decisão para que esta Câmara de Julgamento Fiscal se debruce sobre a caracterização do *bis in idem* na exigência fiscal.

## VOTO

Inicialmente informo que desde a revogação do inciso III do art. 169 do RPAF/99 pelo Decreto nº 8.001, de 20/07/01, DOE de 21 e 22/07/01, com efeitos a partir de 21/07/01, não existe mais a ferramenta do embargo de declaração neste conselho administrativo fiscal.

Como se sabe, o Pedido de Reconsideração exige o preenchimento de algumas condições para o seu conhecimento. Vejamos o que dispõe o dispositivo legal:

*Art. 169. Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:*

*I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:*

*d) pedido de reconsideração da decisão da Câmara que tenha, em julgamento de recurso de ofício, reformado, no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal;*

Assim, vislumbro que descabe a aplicação do princípio da fungibilidade para converter o Embargo de Declaração interposto em Pedido de Reconsideração, tendo em vista o não preenchimento dos requisitos deste.

Saliento ser cabível o Controle da Legalidade junto à PGE/PROFIS para discussão da questão posta. Deste modo, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do recurso interposto por falta de previsão legal.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO CONHECER** o Pedido de Reconsideração apresentado e manter pelo *Não Provimento* do Recurso Voluntário interposto 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.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS