

A. I. N° - 298943.0002/19-0
AUTUADO - BRIDGESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO MOURA CRISOSTOMO e MARCÍLIO JOSÉ AMORIM DOS SANTOS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 09/03/2020

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0026-03/20

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE ENERGIA ELÉTRICA EM AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE. Devidamente comprovado que a energia elétrica adquirida é para fins de consumo por parte da empresa autuada/adquirente da mesma, a operação deve sofrer incidência do ICMS. Negado o pedido de diligência/perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 30 de setembro de 2019, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$2.570.829,78, acrescido de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 - **02.01.24.** Falta de recolhimento o ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica no 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 seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, nos meses de janeiro a dezembro de 2018. Demonstrativo à fl. 10 e CD à fl. 12.

O Autuado, tempestivamente, por seus advogados, apresenta Impugnação ao lançamento constante às fls. 18 a 46, no qual, após resumir os fatos, alinha os argumentos a seguir resumidos.

Observa que, de acordo com a descrição do Auto de Infração, a aquisição da energia elétrica ocorreu mediante a utilização da Rede Básica de Transmissão para consumo no seu próprio estabelecimento, com a devida escrituração das notas fiscais.

Menciona que, sob a alegação de infringência ao previsto no art. 400, do RICMS-BA/12, do Convênio ICMS 77/2011, Cláusula Primeira, inciso II, foi constituído o crédito tributário nominal de valor de R\$2.570.829,78, cujo montante, acrescido dos encargos legais de multa e juros, corresponde a R\$4.313.868,29.

Afirma que a atuação do Fisco 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*”, esqueceu-se que a energia foi destinada à industrialização, conforme devidamente comprova o laudo acostado à presente defesa, fls. 97 a 112 - Doc. 01, o que afasta a tributação do ICMS quando da entrada do Estado.

Destaca que a destinação da energia elétrica resta incontrovertida, ou seja, que, de fato, foi utilizado em seu processo produtivo, não encerrando, assim, a cadeia de incidência do imposto, dado que a operação subsequente (saída do produto industrializado) ainda sim está sujeita ao ICMS.

Frisa que, conforme se pode depreender da descrição dos fatos, a exigência fiscal se refere à ocorrência do fato gerador do ICMS na aquisição de energia elétrica em operações interestaduais, fundada no art. 400, do RICMS-BA/12, cujo teor reproduz.

Afirma que da redação do referido dispositivo legal, pode-se depreender que o fato gerador do ICMS na aquisição de energia elétrica nas operações interestaduais não é absoluto, tendo em vista que está condicionado à destinação atribuída à energia elétrica, pois a exigência fiscal apenas é deflagrada quando “*não destinada à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração* (LC 87/96 e 102/00)”.

Assevera que a referência constante dos artigos 4º e 5º da Lei nº 7.014/96 em relação às Leis Complementares nº 87/96 e 102/00, não é sem razão, dado que tais diplomas legis foram editados no exercício da competência tributária atribuída pelo legislador constitucional, prevendo, assim, as hipóteses de incidência do ICMS.

Prossegue aduzindo que, partindo da premissa que a exigência fiscal está baseada exclusivamente nos artigos 4º e 5º da Lei nº 7.014/96, os quais, por sua vez, foram editados com base no que dispõe a Lei Complementar nº 87/96 e alterações, tem-se por inequívoco que o lançamento se refere à suposta obrigação tributária de antecipação do ICMS quando da entrada da energia destinada à industrialização, não se aplicando, assim, sequer o Convênio ICMS, dado que tal exigência fiscal está fundada única e exclusivamente em fato gerador previsto na Lei Complementar nº 87/96.

Pondera que, ao contrário do que pretende a fiscalização, a referida Lei Complementar é pontual no que se refere à exigência do ICMS na entrada da energia elétrica, fazendo pontual e determinante exclusão do fato gerador quando do ingresso de combustíveis e energia, há hipótese em que destinados à uma operação subsequente. Continua assinalando que, particularmente em relação à aquisição interestadual de energia elétrica, o legislador complementar foi excessivamente zeloso, pontuando em diversas oportunidades que a sua incidência está diretamente vinculada à destinação atribuída a energia elétrica, excetuando a ocorrência do fato gerador na aquisição interestadual quando destinada à comercialização e/ou industrialização, conforme consta dos artigos 2º, 3º e 4º da Lei Complementar nº 87/96.

Registra que os dispositivos que se referem à “*incidência do imposto*” (art. 2º) e aos “*contribuintes*” (art. 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 *contrário sensu*, do quando 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*.

Menciona 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.

Acrescenta que o inciso III, do art. 3º, da Lei Complementar corrobora qualquer exegese em sentido contrário, ao consignar expressamente que o imposto “não incide” sobre operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, *quando destinados à industrialização ou à comercialização*, fulminando, assim, qualquer tentativa dos Estados em tributar a operação, seja na saída ou na entrada da energia elétrica.

Diz ser cediço, que 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 art. 155, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal. Arremata revelando que a Lei Complementar estabeleceu que, quando adquirido para consumo final, *leia-se não destinado à comercialização ou à industrialização*, o adquirente deve

proceder ao pagamento do imposto quando da aquisição, seguindo, assim, a lógica constitucional baseada no encerramento da tributação.

Acrescenta que, 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 anterior acima citada.

Assevera que, adotando este procedimento, restará devidamente atendida a lógica constitucional, dado que todo o ICMS incidente sobre a energia elétrica será recolhido ao Estado de destino, quando da saída dos produtos industrializados.

Ressalta que tal racionalidade pode ser confirmada no voto proferido pelo Ministro HERMAN BENJAMIN, do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 928.874, cujo trecho do voto, reproduz quando julgando caso análogo, afastou a incidência do ICMS na aquisição de energia elétrica destinada à produção (industrialização), para destacar que a Corte Especial foi peremptória ao consignar que o pagamento do ICMS na aquisição interestadual de energia elétrica ocorre sobre o valor agregado quando da revenda do produto industrializado ao asseverar que *“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.”*

Reproduz trecho de decisão proferida nos autos do processo administrativo nº 278868.3001/13-1 para frisar que este próprio CONSEF, reconheceu a não incidência do ICMS nas aquisições interestaduais de energia elétrica destinadas à fabricação.

Observa que em ambos os casos, tanto a STJ 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, incluindo que tal pagamento se dá no momento da saída do produto industrialização, cuja energia foi utilizada como insumo.

Frisa que se pode concluir que, tanto a jurisprudência do STJ, como do próprio CONSEF estão em consonância com o procedimento que adotou pela, no sentido de que o pagamento do ICMS sobre energia elétrica ocorre quando da saída do produto industrializado.

Destaca que no presente caso, diferentemente do que restou afirmado pela fiscalização, procedeu ao pagamento do ICMS justamente ao adotar a lógica citada constitucional, ou seja, deixar de reconhecer o crédito de entrada e, consequentemente, proceder ao pagamento do imposto sobre o valor agregado na operação de venda do produto industrializado.

Cita que, mesmo reconhecida inadequação do procedimento que adotou em relação ao procedimento fiscal adotado na aquisição de energia elétrica, ainda sim restará configurado bis in idem, dado que o valor do ICMS já foi recolhido.

Destaca que adotou procedimento em total consonância com a Lei Complementar nº 87/96, que implicou pagamento do imposto quando da saída do produto industrializado, dado que as aquisições de energia foram escrituradas sem direito de crédito. Com isso, afirma que 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, incidência sobre o valor agregado. Arremata mencionando que o próprio RICMS-BA, 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, fl. 32.

Diz ser 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, tributação do insumo sobre valor agregado no preço de venda, conforme se pode extrair das decisões citadas proferidas pelo STJ e do próprio CONSEF.

Ressalta que na hipótese de prevalência da exigência fiscal, deve ser reconhecido o pagamento do ICMS quando da saída da mercadoria, não subsistindo, assim, a exigência em duplicidade, dado o fato de que o seu pagamento ocorreu na apuração dos tributos nos livros fiscais, especialmente considerando que não reconheceu créditos de ICMS sobre a energia adquirida.

Menciona, neste aspecto, que o recolhimento por intermédio do resultado da apuração de créditos e débitos, tal como procedeu, se deu de forma antecipada ao vencimento previsto no §2º, do art. 400, do RICMS-BA/12, ou seja, pelo procedimento que adotou o ICMS devido quando da aquisição da energia elétrica foi recolhido de forma antecipada, dado que o vencimento previsto nesta modalidade (inciso I) antecede ao vencimento previsto no inciso XVI, do art. 322, do RICMS-BA/12.

Prossegue registrando que tal fato, fulminaria não só o valor principal do ICMS, dado que foi devidamente quitado na apuração quando da apuração do imposto nos livros fiscais antes mesmo do vencimento pelo inciso XVI, do art. 322, do RICMS-BA/12, assim como os próprios juros e correção incidentes sobre o referido valor, dado, primeiramente a própria antecipação do imposto e, ainda, a aplicação do princípio jurídico que o acessório segue o principal.

Frisa que, para evitar qualquer questionamento acerca da prova do pagamento, apresenta à fl. 42 e 43, seu pedido de prova pericial fiscal.

Pondera que a mesma racionalidade deve ser aplicada à penalidade importa na 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 art. 42, da Lei nº 7.014/96, fato este, que diz não ter restado caracterizado.

Advoga a inaplicabilidade da multa sugerida na autuação pois, neste caso, não bastasse a comprovação de inocorrência do pressuposto fático ensejador da aplicação da penalidade, dado que o valor foi realmente pago em sua escrita fiscal, 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 art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Registra que no caso em tela, o artigo se refere ao descumprimento de obrigações acessórias que, no caso, significa dizer que a infração não está vinculada a ausência de pagamento do imposto, tendo, assim, integral aplicação ao caso em tela, dado que já restou devidamente demonstrada a exigência do pagamento do tributo quando da saída da mercadoria industrializada.

Observa tratar-se de fato incontroverso nos autos, em especial, pelo fato de que o próprio RICMS-BA/12, contempla esta sistemática, portanto, tem-se por inequívoca a necessidade de exclusão da multa diante da total ausência de prejuízo ao erário, conforme, inclusive, jurisprudência deste CONSEF, cujo trecho, sem indicação do Acórdão, colaciona à fl. 34.

Afirma que está lógica, vem sendo aplicada no âmbito tributário, conforme restou julgado pelo STJ, cujo trecho, sem indicação do Acórdão, colaciona à fl. 34. Continua frisando que, apesar de a decisão se referir ao procedimento vinculado à importação de mercadoria, verifica-se que a racionalidade da jurisprudência deve ser aplicada especialmente pela ausência de prejuízo ao erário, considerando o pagamento do tributo na própria operação, devendo ser reconhecida a total insubsistência da penalidade aplicada.

Salienta que a multa aplicada no presente Auto de Infração corresponde a R\$1.542.497,87, ou seja, valor demasiadamente excessivo considerando o fato de que o tributo foi devidamente recolhido na apuração do ICMS.

Assinala que neste particular, restaria evidente a violação ao princípio da proporcionalidade, no caso, fundado no devido processo legal substantivo, ou diante da manifesta ilegalidade da exigência fiscal no caso concreto, devido à desconsideração de sua situação peculiar que, mesmo

diante da comprovação do pagamento do valor da sua escrita fiscal, restaria ainda sim penalizada de forma equivalente aos contribuintes que deixaram de proceder ao pagamento.

Afirma que a própria exigência em valor superior ao imposto devido (dado que pago) configuraria enriquecimento ilícito do Estado em detrimento do contribuinte que procedeu com o pagamento do tributo, porém de forma diversa da prevista na obrigação, mas sem nenhum prejuízo ao erário.

Evocando o princípio da proporcionalidade, destaca que o mesmo decorre do princípio do devido processo legal no seu aspecto material, conforme entendimento do STF, acerca do alcance da expressão *"ninguém será privado da liberdade ou se seus bens sem o devido processo legal"* prevista no art. 5º, inciso LIV, da CF/88.

Frisa que se pode concluir das lições do Ministro Carlos Veloso e do jurista André L. Borges Netto, cujos trechos reproduz, que o princípio do devido processo legal substantivo constitui uma outorga constitucional ao julgador de controlar a validade da forma de acordo com o critério de razoabilidade e/ou proporcionalidade.

Por isso, sustenta que o legislador ordinário deve ater-se ao comando do princípio do processo legal substantivo para (materialmente) *produzir textos normativos em consonância com o princípio da razoabilidade e proporcionalidade*, assim entendido como um real e substancial nexo de adequação e necessidade do conteúdo do ato legislativo.

Declara que no âmbito do direito tributário sancionador, não são poucas as obras acerca da aplicação do princípio do devido processo legal substantivo para averiguação da razoabilidade das penalidades importas ao contribuinte. Sobre o tema traz a colação ensinamentos dos juristas pátios, Shubert de Faria Machado, Edmar Oliveira Andrade Filho e Humberto Ávila.

Frisa que por se tratar de multa de 60%, sobre o valor indicado na nota fiscal de compra de energia, *para fins de análise da aplicação do postulado da proporcionalidade*, deve-se verificar a compatibilidade entre o bem jurídico perquirido e a violação ao direito fundamental, no caso, a vedação ao confisco, amparado constitucionalmente pelo inciso IV, do art. 150, da CF/88.

Salienta, ainda, que o referido princípio se encontra alocado dentro das limitações ao direito de tributar, previstas no art. 150, da CF/87, sendo que a vedação ao confisco constitui evidente oposição ao Estado à instituição de regras tributárias que impliquem injusta apropriação estatal no patrimônio do contribuinte, funcionando como uma ordem de dever de abstenção.

Destaca que o próprio Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI 551-1, afastou a aplicação de multa excessiva por identificar a existência de falta de proporcionalidade entre a violação ao bem jurídico e a imposição da multa confiscatória, cuja ementa reproduz.

Revela que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a multa não deve exceder o próprio valor do tributo, com fundamento dos princípios do não confisco, proporcionalidade e capacidade contributiva, o que se aplica ao caso em tela de forma mais incisiva, devido ao fato do pagamento do tributo por intermédio do lançamento na escrita fiscal.

Sustenta que não se trata aqui de afastar a lei por inconstitucionalidade, mas sim aplicar a racionalidade do julgado de acordo com o caso em julgamento, devido a situação diversa que se encontra que procedeu ao pagamento do tributo, todavia, supostamente de forma diversa da prevista na legislação, o que a diferencia dos demais contribuintes em relação à gravidade da multa imposta.

Diz que no presente caso, portanto, diante do pagamento do imposto, deve ser reconhecida a desproporcionalidade da multa aplicada, declarando, assim, a sua insubsistência.

Refirma que, caso não sejam acolhidas as razões acima, ou seja, na hipótese de subsistência integral do lançamento fiscal, ainda sim deve ser reconhecida a manutenção do direito de crédito

do ICMS exigido no presente Auto de Infração, na forma do art. 33, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96.

Menciona 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.

Registra que apresentou fundamento subsidiário de pagamento do ICMS (*bis in idem*) na própria operação, dado que sem o devido destaque não houve o reconhecimento do crédito, o que, na prática, resulta no pagamento do imposto sobre o valor agregado.

Assinala que, mesmo se fosse e devido o ICMS quando da aquisição da energia elétrica, o fato é que o referido tributo foi devidamente pago no âmbito da própria apuração do imposto, quando da saída do produto industrializado, antes mesmo do vencimento da obrigação tributária estabelecida pelo Fisco Estatal.

Requer seja determinada a prova pericial fiscal, para que fique efetivamente demonstrado o pagamento do ICMS sobre a energia elétrica sobre o valor agregado da mercadoria.

Frisa que a prova pericial demonstrará a inexistência de prejuízo aos cofres públicos e, consequentemente, a abusividade da penalidade imposto no presente auto de infração. Para tanto, apresenta os quesitos à fl. 43, destacando que, com fundamento nas respostas acima, restará demonstrada o efetivo pagamento do ICMS sobre o valor agregado da mercadoria e, consequentemente, a incidência do imposto sobre a energia elétrica adquirida.

Menciona a guisa de conclusão que:

- *A exigência fiscal está baseada nos dispositivos legais da legislação do Estado da Bahia, cuja fundamentação legal remete exclusivamente ao quanto disposto no artigo 3º e 4º da Lei Complementar nº 87/96;*
- *Os referidos dispositivos legais, por sua vez, são expressos ao reconhecerem que a exigência do ICMS quando da entrada na energia elétrica no Estado está condicionado encerramento da cadeira tributária, não se aplicando, assim, às aquisições destinadas a industrialização e comercialização.*
- *Com efeito, restando devidamente apontando em laudo técnico que a mercadoria foi destinada à industrialização, ou seja, não havendo encerramento da cadeia tributária, tem-se por inequívoca a ilegalidade da exigência do ICMS de forma isolada quando da entrada da energia elétrica no Estado;*
- *Restou comprovado o pagamento do ICMS sobre energia elétrica incidente sobre o valor agregado da mercadoria objeto da industrialização, motivo pelo qual a subsistência da exigência fiscal restaria em bis in idem.*
- *Diante do pagamento do valor, não há falar-se, ainda, na imputação de encargos pelo não pagamento, tal como correção, juros e a própria penalidade, considerando, ainda, a boa-fé do contribuinte e a própria inexistência de prejuízo ao erário, assim como os princípios do devido processo legal.*
- *Na remota hipótese de subsistência, deve ser reconhecido o direito de crédito sobre o valor do lançamento fiscal, cujo lançamento deverá ser realizado quando da constituição definitiva do crédito tributário.*

Pugna pela realização da prova pericial na forma requerida.

Requer seja o presente lançamento julgado improcedente, tendo em vista que o procedimento que adotou está 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.

Registra que na hipótese de manutenção da exigência fiscal, deve, ainda, ser reconhecido seu direito de proceder ao 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.

Informa que, além da própria requerente, quaisquer outras intimações e notificações nestes autos devem ser encaminhadas aos cuidados dos seguintes patronos; Thiago Cerávolo Laguna, inscrito na OAB/SP sob o nº 182.696 e Luiz Henrique Dellivenneri Manssur, inscrito na OAB/SP sob o nº 176.943, no seguinte endereço: Rua Bandeira Paulista, 726, cjs. 91/92, São Paulo – SP, CEP 04532-002, Telefone: + 55 11 2129-8184;

Na Informação fiscal prestada a equipe de Autuantes, às fls. 163 a 168, após breve resumo dos fatos e sintetizar os argumentos articulados pelo Impugnante em suas razões de defesa, diz ser imperioso registrar que a energia adquirida pelo Autuado é consumida no seu processo produtivo, servindo como insumo na fabricação de outro produto. Logo, assegura que o Autuado não compra energia e a transforma em outro tipo de energia, muito menos revende energia elétrica.

Assinala que a atividade de comercialização, enunciada nos dispositivos citados pela defendant, constitui a aquisição de energia elétrica por empresas que têm por objeto mercantil o fornecimento de energia elétrica, com lucro para terceiros. Registra que se classificam nesta condição todas as empresas que praticam atos mercantis com energia, recebendo de uma geradora ou de outra concessionária e vendendo-a a terceiros. Explica que são essas empresas que podem, nas operações interestaduais, adquirir energia elétrica com a não incidência do ICMS.

Observa que já ocorre a compra de energia para industrialização, quando a empresa geradora de energia elétrica se enquadra como estabelecimento industrializador.

Prossegue destacando que da mesma forma, as distribuidoras que adquirem energia elétrica com alta ou média tensão, quando reduzem essa tensão para revenda ao consumo doméstico ou utilização como insumo industrial (127v ou 220v), também podem ser classificadas como industrializadoras desta energia adquirida. Arremata esclarecendo que utilizar energia elétrica como insumo na produção de outro bem ou mercadoria não é industrializar e sim consumir. Assevera ser uma utilidade (insumo) que é consumida no processo produtivo do Autuado.

Revela que se entende como consumo as hipóteses em que a mercadoria é utilizada no processo produtivo da empresa, como insumo participante da manufatura de produto acabado de uma indústria. Cita como exemplo, como no caso do próprio Autuado, que atua em segmento distinto do setor elétrico, ou seja, exerce atividade de fabricação de pneus. Sustenta seu entendimento frisando que 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.

Reproduz a ementa do Acórdão JJF N° 0192-01/18, relativo a um julgamento de Auto de Infração lavrado contra o próprio Autuado para revelar ser esse também o entendimento uníssono do Conselho de Fazenda Estadual.

No mesmo sentido, cita como exemplo os Acórdãos JJF N° 0059-02/18, JJF N° 0102-05/18, JJF N° 0112-03/18, JJF N° 0180-02/17, JJF N° 0046- 01/18, CJF N° 0080-12/18 e CJF N° 0093-11/18.

Informa quanto à exigência da multa de 60%, que a mesma tem respaldo em comando de lei (alínea “f”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7014/96), não podendo ser alterada.

Assevera que, no mesmo sentido, é 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, o qual se estabelece que os acréscimos moratórios sejam calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente, a partir da data do recolhimento.

Quanto à possibilidade de uso do crédito fiscal, caso seja o montante exigido declarado definitivamente procedente e pago, assevera não ser também de sua competência, em sede de informação fiscal, muito menos do 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.

No tocante ao pedido de perícia formulado, opina pelo indeferimento, por entender presentes nos autos os elementos fático-probatórios suficientes, para instrução e deliberação acerca da exigência fiscal.

Conclui, pugnando pela procedência total do presente Auto de Infração.

VOTO

De plano, depois de compulsar as peças que integram os autos, verifico que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, em sua constituição inicial e no decurso do processo, cujas intervenções foram todas dadas ciência ao autuado. Nestes termos, afigura-se o presente processo revestido das formalidades legais, e não se encontram presentes os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, que pudesse inquinar de nulidade o lançamento.

No tocante à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência e perícia, fica indeferido o pedido com base nos incisos I e II, do art. 147 do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Ademais, o deficiente não comprovou a necessidade de realização de diligência e perícia, e se trata de fato vinculado à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do autuado, cuja prova poderia ter sido acostada aos autos.

Exames realizados no levantamento fiscal e nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, fls.11 e 12, não se verificou dúvida alguma quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelos Autuantes, por isso, indefiro o pedido de diligência/perícia fiscal formulado pelo Autuado em sua impugnação.

No mérito, o lançamento constitui-se em uma única infração que imputa ao Autuado a falta de recolhimento do imposto devido pela aquisição interestadual de energia elétrica, por meio de Contrato de Compra e Venda firmado em Ambiente de Contratação Livre - ACL, estando a empresa autuada conectada diretamente à Rede Básica de Transmissão, para seu próprio consumo, estando a operação regularmente escriturada, consoante demonstrativo acostado à fl. 10 e devidamente entregue ao autuado, fl. 11.

Saliento restar patente nos autos, que a aquisição interestadual de energia elétrica, objeto da autuação, se destina à utilização no processo fabril do Autuado, que não industrializa a energia elétrica adquirida e nem vende ou transfere para terceiro, atuando o estabelecimento autuado exclusivamente como consumidor final da energia adquirida.

As notas fiscais de aquisição da energia elétrica que serviram de base para a autuação, comprovando a aquisição de energia elétrica sem tributação, se encontram identificadas no demonstrativo de apuração, no qual se observa que as operações de aquisição de energia elétrica oriundas dos Estados do Rio de Janeiro, não sofreram qualquer tributação, e o demonstrativo de débito se encontra às fls. 10 e 11 dos autos.

A acusação fiscal, originariamente se alicerça no art. 155 da CF/88, nos artigos 2º, 3º, 11 e 12 da Lei Complementar nº 87/96, nos artigos 2ª, 4ª e 5º da Lei Estadual 7.014/96, e tem como fundamento legal na legislação baiana do ICMS o art. 400 do RICMS-BA/12, *in verbis*:

“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”.

A tese defensiva, repousa no entendimento de que não deveria ser lançado o imposto, diante do fato de que o ICMS não incidiria sobre as operações interestaduais com energia elétrica, quando destinada à comercialização, industrialização ou geração em outra Unidade Federada, na forma do disposto no inciso III, do art. 3º da Lei nº 7.014/96, uma vez que seu estabelecimento exerce atividade de nítido caráter industrial, ou seja, promove industrialização.

É indubidoso que o citado dispositivo, ao se referir a “*destinada à comercialização, industrialização ou geração em outra Unidade Federada*”, claramente se reporta à comercialização, e industrialização ou geração da própria energia elétrica adquirida por estabelecimentos em outros Estados. Portanto, nada tendo a haver com a atividade industrial exercida pelo estabelecimento destinatário, e ora autuado, que não atua no setor elétrico comercializando, industrializando ou gerando energia elétrica.

Por comungar inteiramente com o teor do voto vencedor, em recente julgamento na 2ª Instância desse CONSEF, prolatado pelo ilustre Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, que enfrenta de forma didática e com proficiência matéria idêntica no Acórdão CJF nº 0305-11/19, cujo excerto reproduzo a seguir:

“Incialmente, devo pontuar que as operações interestaduais de aquisição de energia elétrica se enquadram na hipótese de não-incidência, prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal, cujo texto reproduzo abaixo.

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

[...]

II – ICMS (adaptado o texto original);

[...]

§ 2.º 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;”

Embora tais aquisições enquadrem-se na hipótese acima referida, a LC 87/96 previu a incidência do ICMS sobre o consumo da energia elétrica, quando tal mercadoria tiver origem em outra unidade da federação, conforme dispõe o seu art. 2º, § 1º, inciso III, abaixo reproduzido.

“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 (grifos acrescidos).”

Como se depreende da leitura do texto acima reproduzido, o legislador criou um instituto ímpar, pois, diferentemente das demais hipótese de incidência, previstas para o momento das saídas, estabeleceu-se aqui um momento distinto para a incidência do tributo estadual, o da entrada. Tal se explica pelo fato de que essa energia elétrica, na operação interestadual, não sofre tributação na origem, sendo este o único momento para o ordenamento jurídico fazer incidir a norma tributária estadual, dado o fato de que a energia elétrica não experimentará uma saída posterior.

Essa é a única explicação para o fato de que não se deve aplicar a norma de incidência, quando a energia elétrica vier a se submeter a “uma nova operação de comercialização ou industrialização”,

como se referiu o texto da lei complementar.

Não cabe, portanto, diferentemente do que afirma a nobre relatora, afirmar que a energia elétrica adquirida pela BOMIX se destinou à industrialização, já que a industrialização referida pelo texto da LC 87/96 é aquela aplicável à própria energia elétrica, que somente ocorre quando o estabelecimento gerador de energia elétrica faz uso da corrente elétrica para gerar a própria energia elétrica, em atividade economicamente viável.

Tal se dá porque não faz sentido se falar em industrialização da própria energia elétrica, salvo no contexto do seu uso pelos estabelecimentos geradores, fora do qual a energia deve ser tratada como força motriz para uso nos equipamentos industriais, conforme tem entendido a jurisprudência do CONSEF, da qual é exemplo o Acórdão nº 0275-12/05, proferido pela 2ª CJF, cuja ementa reproduzo abaixo.

“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....

[...]

... 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 acrescidos).”

Esse entendimento do Fisco baiano não é isolado, mas compartilhado pelas demais unidades federadas, conforme se pode constatar pela leitura da Decisão Normativa CAT 3, de 24-02-2005, Publicada DOE de 25-02-2005, de cujo texto extraio trechos abaixo reproduzidos.

“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.

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).

A Primeira Turma do STJ teve a oportunidade de enfrentar o tema, quando do julgamento do Recurso Especial 1340323 / RS, cuja decisão, relatada pelo Ministro Ari Pargendler, ocorreu em 06/08/2013, com publicação no DJe em 31/03/2014. Entendeu a Turma que incidirá o tributo estadual quando a energia elétrica for consumida na fabricação de outros produtos, conforme ementa abaixo.

"Ementa. 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."

Assim, entendo que as operações autuadas se enquadram em autêntica hipótese de incidência, inexistindo motivos legais para que a Recorrente não efetue o recolhimento do ICMS."

Assim, nos expressos termos do Voto supra reproduzido, entendo restar evidenciado nos presentes autos, o cometimento pelo Autuado da infração veiculada na acusação fiscal, objeto da autuação.

Quanto ao precedente apontado pela Defesa, relativo ao AI 278868.3001/13-1, que resultou na decisão de 1ª Instância, prolatada no Acórdão JJF Nº 0178-01/16, verifico que além de não se tratar de matéria totalmente idêntica a ora tratada nos presentes autos, não ainda seu julgamento pela 2ª Instância desse CONSEF, portanto, inservível a sua alusão como precedente para a tese defensiva.

No que concerne à multa aplicada no Auto de Infração, consigno que está prevista na alínea "f", do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e foi corretamente indicada pelo Autuante.

No quanto pertinente às alegações da Defesa de desproporcionalidade, confiscatoriedade e inconstitucionalidade da multa aplicada, observo que falece de competência na seara Administrativa a discussão ou Decisão sobre o tema, nos termos do art. 127 da Lei Estadual nº 3.956/81 - COTEB, além do que, a multa aplicada, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mas especificamente no art. 42 da Lei nº 7.014/96, e no art. 102, §2º, inciso II do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

O Impugnante solicitou que as intimações e notificações nestes autos fossem encaminhadas aos cuidados dos patronos: Thiago Cerávolo Laguna, inscrito na OAB/SP sob o nº 182.696 e Luiz Henrique Dellivenneri Manssur, inscrito na OAB/SP sob o nº 176.943, no seguinte endereço: Rua Bandeira Paulista, 726, cjs. 91/92, São Paulo - SP, CEP 04532-002, Telefone: + 55 11 2129-8184.

Observo que, nada obsta que o pleito do Impugnante seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo no endereço indicado em sua Impugnação. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do RPAF-BA/99, a intimação deve ser efetuada com endereçamento ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF-BA/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Nos termos expendidos, concluo pela subsistência da autuação.

Ante o exposto julgo o procedente o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298943.0002/19-0, lavrado contra **BRIDGESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.570.829,78**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de fevereiro de 2020.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA