

**PROCESSO** - A. I. Nº 269194.0003/20-4  
**RECORRENTE** - BOMIX INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6º JJF nº 0195-06/21-VD  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 10/03/2022

### **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO CJF Nº 0015-11/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Blanqueta - Classificação Fiscal na NBM/SH 4008.21.00 – Pela verificação de sua classificação fiscal, constatamos tratar-se de uma chapa de borracha vulcanizada não endurecida. O offset faz uma impressão indireta: a matriz (um cilindro com uma chapa metálica que possui a imagem a ser gravada) passa por um rolo de tinta, que por sua vez fixa na imagem da chapa e em seguida a matriz transfere a imagem para um outro cilindro coberto com borracha (a blanqueta) que por sua vez imprime no papel. Pela descrição da função da blanqueta na impressão, observa-se que, por sofrer desgaste ao longo do tempo e, portanto, não ser consumida instantaneamente no processo, não pode ser considerada material secundário. Infração 1 procedente. Mantida a Decisão recorrida. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. O contribuinte comprova documentalmente a origem das mercadorias como importadas e, portanto, passíveis da redução de alíquota para 4%. Infração 04 Improcedente. Modificada a Decisão recorrida. 3. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÕES NO AMBIENTE DE MERCADO LIVRE. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. Atribuir a obrigação tributária ao fornecedor não pode ser arguida somente pelo fato do Convênio ICMS 77/11 estabelecer a possibilidade da substituição tributária com responsabilidade do remetente, já que para que isto ocorra, há de se observar as condições impostas pelo próprio convênio, na cláusula segunda, parágrafo 1º, que impõe a obrigação da geradora de energia se inscrever no cadastro de contribuintes da unidade federada de destino da energia elétrica. Infração 5 procedente. Mantida a Decisão recorrida. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. LIVROS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NOS LIVROS PRÓPRIOS. a) ENTRADAS NÃO TRIBUTÁVEIS. INFRAÇÃO 07. b) ENTRADAS E SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS. INFRAÇÃO 08. Indeferido o pedido fundamentado no art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96. Infrações 07/08 caracterizadas. Indeferido o pedido de realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida destes itens. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Vencido o voto do relator quanto às infrações 1 e 5. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, impetrado pela autuada, em virtude da decisão proferida pela 6ª JF que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 22.06.2020, ciente em 13.08.2020, via AR, no valor original de R\$167.080,46, pelo cometimento das seguintes infrações:

### **Infração 01 – 01.02.02**

*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento*

*Consta como complemento:*

*Tais como blnquetas, placas, baterias, esticadores, anéis, retentores, buchas etc.*

### **Infração 04 – 03.02.02**

*Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas regularmente escrituradas.*

### **Infração 05 – 03.02.04**

*Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto.*

*Consta como complemento:*

*Relativo a operações de aquisições interestaduais de energia elétrica no ambiente de mercado livre com recolhimento a menor que o devido.*

### **Infração 07 – 16.01.02**

*Deu entrada na estabelecimento de mercadorias não tributável(s) sem o devido registro na escrita fiscal.*

### **Infração 08 – 16.01.06**

*Deu entrada na estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal.*

Após analisar o Auto de Infração em comento, a impugnação apresentada pela autuada, protocolada em 15.10.20, fls. 33 a 42 e a Informação Fiscal prestada pelo autuante, protocolada em 20.11.20, fls. 59 a 64, apreciando o processo, em sessão do dia 21.06.21, através o Acórdão JF nº 0195-06/21-VD, fls. 70 a 75, assim decidiu a 6ª JF:

*Todos os elementos necessários ao julgamento estão contidos nos autos. Indefiro o pedido de realização de diligência ou perícia, com fulcro no art. 147, I, “a” do RPAF/99.*

*Não houve defesa de mérito das infrações 02, 03 e 06, motivo pelo qual serão mantidas, com base no art. 140 do RPAF/99.*

*Infrações 02, 03 e 06 mantidas.*

*A primeira imputação cuida da utilização indevida de crédito, referente às aquisições de materiais de uso e consumo, tais como placas, baterias, esticadores, anéis, retentores, buchas etc.*

*Para que um produto seja considerado intermediário ou insumo, deve ser consumido no processo industrial, entrar em contato com o produto final e nele se agregar na condição de elemento indispensável, o que não ocorre com as blanquetas.*

*De acordo com o que esclareceu o autuante, apesar da importância da blaqueta no processo produtivo, esta deve ser vista como um material que se desgasta com o uso continuado, o que requer a sua troca em determinado período de tempo. Com efeito, diferente é a função da tinta transportada para os baldes; esta sim, adere e passa a fazer parte do produto finalizado.*

*Infração 01 caracterizada.*

*No que diz respeito à infração 04 e às notas fiscais nºs 348.317 e 353.885, com efeito, assiste razão ao auditor, pois a utilização da alíquota de 4% somente poderia ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea “b” do art. 155, III da Lei 7.014/96 (dentre outros requisitos, que a mercadoria ou bem tenha sido importado), já que a alínea “a” não se aplica ao caso.*

*A Fiscalização, contudo, não conseguiu identificar importações dos itens fiscalizados, muito menos o impugnante conseguiu demonstrar. Não comprovadas também quaisquer entradas de fornecedores internos por meio das quais se pudesse perceber evidências de que os bens foram importados.*

*Infração 04 caracterizada.*

*A infração 05 cuida de recolhimento a menor, em função de erro na apuração dos valores do imposto. Trata-se*

*de operações de aquisições interestaduais de energia elétrica, no ambiente de mercado livre, com recolhimento a menor do que o devido. Ou seja, algum valor o defendente recolheu, pelo que constitui venire contra factum proprium a sua tese de ilegitimidade passiva.*

*Nos termos do art. 4º, VIII da Lei nº 7.014/96, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto na 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.*

*Já o art. 5º, § 1º, IV da mesma Lei dispõe que é contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, 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.*

*Estes foram os dispositivos legais adotados pelo auditor para manter a autuação à fl. 62, cujo preenchimento da totalidade dos requisitos, deve ser admitido, não foi comprovado, visto que não há nos presentes autos evidências de que a energia não se destinou à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração.*

*Todavia, o art. 9º da LC 87/96 determina que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados, que no presente caso é o Convênio ICMS nº 77/11.*

*A responsabilidade a que se refere o art. 6º da LC 87/96 (regime da substituição tributária) poderá ser atribuída 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.*

*Segundo a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 77/11, ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas e interestaduais, correspondentes à circulação de energia elétrica, desde a sua importação ou produção até a última operação da qual decorra a sua saída com destino a estabelecimento ou domicílio onde deva ser consumida por destinatário que a tenha adquirido por meio de contrato de compra e venda firmado em ambiente de contratação livre, a empresa distribuidora que praticar a última operação em referência por força da execução de contratos de conexão e de uso da rede de distribuição por ela operada, firmados com o respectivo destinatário que deva se conectar àquela rede para fins do recebimento, em condições de consumo, da energia elétrica por ele adquirida de terceiros; e destinatário que, estando conectado diretamente à rede básica de transmissão, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio para fins do seu próprio consumo.*

*Ao compulsar os elementos dos autos, especialmente o levantamento de fl. 18, verifico que o defendente não comprovou o alegado fato de estar conectado à rede de distribuição, e não à rede básica de transmissão. Constato também que, entre todos os fornecedores (dois ao todo), apenas o de CNPJ nº 04.023.261/0001-88 possui Inscrição Estadual neste Estado. A quantia das aquisições atinentes a tal fornecedor corresponde a R\$ 457,12, da competência de novembro de 2018.*

*O art. 332, XVI do RICMS/BA dispõe que, tratando-se de energia elétrica adquirida em ambiente de contratação livre, o recolhimento do imposto deverá ser feito até o último dia útil do segundo mês subsequente ao da entrada da energia elétrica no estabelecimento do adquirente, inclusive em relação ao imposto devido pela conexão e uso do sistema de transmissão.*

*Já o art. 400 do mesmo Regulamento estipula que 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.*

*Infração 05 caracterizada.*

*No que se refere às infrações 07/08 (entradas sem registro na escrita), o contribuinte não comprovou ter escriturado a nota fiscal nº 26.436. O auditor anexou, à fl. 65, extrato do sistema SIAF para comprovar a falta de registro.*

*Indefiro o pedido fundamentado no art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96, visto que revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, publicada no Diário Oficial do Estado de 13/12/19, com efeitos a partir de 13/12/19.*

*Ainda que se entenda pela aplicação por ultratividade do art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96 (em vigor à época dos fatos), tenho como ausente um dos requisitos ali dispostos: que da infração não tenha resultado falta de pagamento do imposto.*

*A citada Lei, no § 4º do art. 4º, presume a ocorrência de saídas tributáveis sem registro na escrita e, consequentemente, sem tributação, sempre que se constatar omissão do lançamento das entradas no livro próprio.*

*Infrações 07/08 caracterizadas.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Tendo ciência da decisão proferida pela 6ª JJF, inconformada e dentro do prazo legal, a Recorrente, protocolou Recurso Voluntário em 10.08.21, fls. 84 a 106, pugnando pela reforma do quanto decidido com base nos argumentos objeto da presente análise.

Trata a Recorrente, inicialmente de informar e comprovar a tempestividade da sua peça recursal, que atende ao quanto determinado pelo RPAF/BA, artigo 171, para em seguida tratar **DO CONTEXTO RECURSAL**.

Após reproduzir as infrações constantes do Auto de Infração, a Recorrente, afirma haver apreendido em sua peça defensiva inicial argumentos e provas que seriam suficientes para se reconhecer a improcedência de algumas das mesmas, tendo a decisão de piso não acatado, o que lhe levou à apresentação do presente recurso.

Destaca em **DO DIREITO – RAZÕES DE IMPROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO** que o autuante, apesar do respeitável trabalho elaborado, incluiu no levantamento fiscal operações que não deveriam constar, o que passaria a demonstrar.

E, apresenta:

**Infração – 01 – Direito ao crédito de ICMS em relação às mercadorias adquiridas como insumos para aplicação direta no processo produtivo.**

Diz que o autuante desconsiderou a utilização de créditos sobre insumos utilizados em seu processo produtivo sob a alegação de que tais produtos seriam destinados ao uso e consumo do estabelecimento, mas que “*O direito ao crédito de ICMS está garantido constitucionalmente, como decorrência da regra da não-cumulatividade, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, inciso I, da CF/88*”.

Afirma também que o RICMS BAHIA, em seu artigo 309, assegura este direito ao contribuinte, como se vê no seu teor:

*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:*

*(...)*

*b) 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 fósil;*

Com base nos dispositivos legais que invoca, diz a Recorrente: “*O que a legislação de regência exige para que as aquisições de produtos aplicados na produção de mercadorias sujeitas à tributação gerem créditos fiscais do imposto é que tais bens sejam essenciais ao processo de industrialização, no qual deverão ser integralmente consumidos, tornando-se imprestáveis para nova utilização*”.

E apresenta trechos de julgados do STF, como abaixo transcrito:

**“CRÉDITO FISCAL – PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS**

*Em recurso, de que não conheceu, unanimemente, decidiu o Tribunal seguindo o voto do relator: ‘No RE nº*

79.601, assim foi ementada a decisão, sendo Relator o saudoso Ministro Aliomar Baleeiro:

*“ICM – não cumulatividade – Produtos Intermediários que se consomem ou se inutilizam no processo de industrialização como candinhos, lixas, feltros, etc., não são integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito do ICM, pelo princípio da não cumulatividade deste. Ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este porque utilizados no processo de fabricação, nele se consumindo.” (DJ de 08.05.75). NO RE nº 90.205, Relator o eminente Ministro Soares Muñoz, a conclusão não é diferente (RTJ 92/856). Diz a ementa: “Tributário. ICM. Não cumulatividade. Materiais refratários, utilizados na indústria siderúrgica, que se consomem no processo de fabricação, ainda que não se integrando no produto final.”*

*(grifos nossos)*

*(2ª Turma do STF, RE 96.643 de MG, RTJ 107, págs. 732/5)*

Apresenta também pronunciamento do eminente Procurador do Estado da Bahia, professor Johnson Barbosa Nogueira, emanado no bojo do Parecer Normativo de nº 01/81, que transcreveu:

*“Na verdade seria mais apropriado falar-se em consumo de produto intermediário, porquanto sua utilização no processo produtivo importa sua inutilização, sua imprestabilidade para participar de novas operações de produção.*

*São considerados produtos intermediários os bens materiais que se utilizam no processo de industrialização, exigindo sua renovação ao cabo de cada participação no processo produtivo, embora não se integrem, fisicamente, ao produto acabado, exceto os seus resíduos, de modo indesejado.”*

Volta a afirmar que os produtos considerados na autuação como sendo para uso e consumo, na realidade, são utilizados e consumidos em seu processo industrial, dando destaque ao produto “BLANQUETA BRANCA 1.9 MM”, que, afirma é essencial à sua produção.

Destaca que em seu objetivo social, além da fabricação de produtos plásticos, também, exerce a atividade de indústria gráfica o que lhe torna necessário o processo de impressão de rótulos *“de acordo com as solicitações dos seus clientes nos baldes (produto final) através de impressoras offsets”*.

Apresenta a Recorrente o processo produtivo em que tal produto é utilizado, como abaixo:

*“Impressão offset consiste nas seguintes etapas: gravação da chapa; revelação da chapa offset e a montagem da matriz no rolo da impressora offset – para impressões coloridas, é gravada uma chapa para cada cor e arte de acordo com a personalização pretendida pelo cliente, então a imagem é transferida da matriz para um rolo de impressão chamado blanqueta, que são mantas de borracha que têm a função de transferir a tinta com o desenho do rótulo para o balde.*

*Como se nota as blanquetas, além de serem consumida no próprio processo de indústria gráfica, possuem contato direto com o produto final do processo industrial dos baldes plásticos e são produtos que são consumidos pelo desgaste do processo produtivo. Isto porque, para personalização de acordo com cada arte solicitada pelo cliente, é utilizada uma blanqueta específica”.*

Afirma que por desconhecimento o relator na decisão de piso, sem atender ao pedido de diligência que foi formulado na defesa inicial, considerou como material de uso sob o argumento de que *“apesar da importância da blanqueta no processo produtivo, esta deve ser vista como um material que se desgasta com o uso continuado, o que requer a sua troca em determinado período de tempo. Com efeito, diferente é a função da tinta transportada para os baldes; esta sim, adere e passa a fazer parte do produto finalizado”*.

Diz a Recorrente que tal entendimento por parte do julgador de piso fere frontalmente o princípio da essencialidade, reconhecido pelos tribunais superiores, transcrevendo, como exemplo, o abaixo apresentado:

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às*

*contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

**2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

*3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

*4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

*(REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)*

Reafirma a Recorrente ser o produto em destaque insumo indispensável e consumido em sua atividade industrial gráfica, não se justificando, desta forma, a sua exclusão dentre aqueles que estão elencados como sujeitos ao creditamento do ICMS.

Dando sequência à sua peça recursal, a Recorrente passa a tratar de **Infração 04 – Das inconsistências do demonstrativo elaborado pela fiscalização.**

Dentro deste tema, contrapõe ao alegado pelo autuante e acatado pelo julgador de piso sobre a origem das mercadorias e sua redução de base de cálculo, apresentando cópias das notas fiscais que serviram para a pretendida cobrança, números 348.317 e 353.885, que identificam as operações como sendo sujeitas à tributação de 4% (produtos importados).

Anexa ao processo, fls. 108 a 122, referenciando a aquisição de mercadorias por importação, CFOP 3.101, as Notas Fiscais nºs 337849, 338583, 339801, 341004, 343062, 344170, 345191, 346414, o que comprova a sua origem e aplicação de alíquota reduzida a 4%, nos termos da legislação em vigor.

Com base nas provas acostadas ao processo, a Recorrente, pede o reconhecimento de improcedência da infração em comento.

Segue a Recorrente sua peça recursal tratando da **Infração 05 – Energia Elétrica.**

Afirma, como em sua defesa inicial, muito embora não seja da sua responsabilidade, que continua em busca da comprovação do recolhimento do ICMS por parte do Substituto Tributário, que afirma ser o responsável pelo recolhimento devido, justificando tal atitude como comprovação da busca da verdade material, que deve permear o processo.

Contudo, afirma não existir sujeição passiva de sua parte em tal situação, apresentando como suporte para tal entendimento o que dispõe a LC 87/96, no artigo 9º, como descrito:

**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 subseqüentes;**

**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.***

Entende que, de acordo com o enunciado no dispositivo legal acima, cabe o recolhimento do ICMS **às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica**, que não é o seu caso, desde quando está tão somente conectada à rede de distribuição, na condição de consumidora e, que no caso de operações interestaduais, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é “do remetente” ao Estado destinatário o que afastaria sua responsabilidade por tal tributo.

Prossegue afirmando que sendo o Estado da Bahia signatário do Convênio ICMS 77/2011, deve verificar que o mesmo não atribui qualquer responsabilidade à empresa conectada à rede distribuidora, exatamente o caso da Recorrente, e apresenta a Cláusula Primeira do referido Convênio, como abaixo se apresenta:

***Cláusula primeira** Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas e interestaduais, correspondentes à circulação de energia elétrica, desde a sua importação ou produção até a última operação da qual decorra a sua saída com destino a estabelecimento ou domicílio onde deva ser consumida por destinatário que a tenha adquirido por meio de contrato de compra e venda firmado em ambiente de contratação livre, a:*

***I - empresa distribuidora** que praticar a última operação em referência por força da execução de contratos de conexão e de uso da rede de distribuição por ela operada, firmados com o respectivo destinatário que deva se conectar àquela rede para fins do recebimento, em condições de consumo, da energia elétrica por ele adquirida de terceiros;*

***II - destinatário** que, **estando conectado diretamente à Rede Básica de transmissão**, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio para fins do seu próprio consumo.*

E, ainda de relação à responsabilidade pelo recolhimento, apresenta a Cláusula Quarta do referido convênio como abaixo:

***Cláusula quarta-A** O disposto neste convênio aplica-se às unidades federadas constantes do Anexo Único, a partir da data nele indicada, observado o seguinte:*

***I - a exigência** imposta ao agente da CCEE, nos termos do caput da cláusula primeira do Convênio ICMS 15/07, de 30 de março de 2007, não se aplica à comercialização de energia destinada às unidades federadas constantes no Anexo Único;*

***II - a responsabilidade atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica**, prevista no caput da cláusula primeira do Convênio ICMS 117/04, de 10 de dezembro de 2004, não se aplica aos consumidores localizados nas unidades federadas constantes no Anexo Único;*

***III - as disposições** do Convênio ICMS 83/00, de 15 de dezembro de 2000, não se aplicam às operações interestaduais relativas à circulação de energia elétrica destinada a estabelecimentos ou domicílios localizados nas unidades federadas constantes do Anexo Único.*

*Acrescidos os §§ 1º e 2º à cláusula quarta-A pelo Conv. ICMS 148/15, efeitos a partir de 15.12.15.*

*§ 1º Fica o Estado de Goiás autorizado a exigir o cumprimento das obrigações principal e acessória impostas ao agente da CCEE, nos termos do Convênio ICMS 15/07, não se lhe aplicando o disposto no inciso I do caput desta cláusula.*

*§ 2º O disposto no inciso III desta cláusula não se aplica ao estado de Mato Grosso.*

*Nova redação dada à cláusula quinta pelo Conv. ICMS 144/11, efeitos a partir de 22.12.11.*

Reafirma que, de acordo com o disposto no Convênio ICMS 77/2011, a responsabilidade é taxativa para: **(i) Distribuidora** ou; **(ii) ao Destinatário conectado diretamente à Rede Básica de Transmissão**, que promover a entrada de energia para fins de consumo (Indústrias de Base), o que não vem a ser o seu caso, assim como a vedação expressa de atribuição de responsabilidade tributária para o consumidor, no caso presente.

Ainda baseada no Convênio ICMS 77/2011, a Recorrente, destaca o Anexo Único, onde se encontram relacionados os Estados que se sujeitam ao cumprimento do determinado no mesmo,

demonstrando estar a Bahia sujeita a tal obediência, destacando ainda que, apenas os Estados de Rondônia, Pernambuco e Amazonas foram excluídos, por força dos Convênios revogatórios 79/17, 71/18 e 158/17, o que, reafirma, comprova a improcedência de tal infração.

Em sequência, a Recorrente, passa a tratar das **Infrações 07 e 08 – Da aplicabilidade da regra prevista no art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96.**

Tratando destas duas infrações, inicialmente, a Recorrente, afirma haver inconsistência em suas formulações pelo fato de a Nota Fiscal nº 24.436, estar devidamente escrituradas, não podendo, pois, servir de base para a autuação pretendida.

Quanto às demais, diz que deve ser considerada a relação a descumprimento de “*deveres instrumentais*” e que a punição deve ser revista com a aplicação do que dispunha a Lei nº 7.014/96, no artigo 42, §7º.

Apresenta como argumento que a aplicação do dispositivo mencionado, que foi revogado através a Lei nº 14.183/2019, vem ao encontro do que denomina dosimetria da pena, ao comparar com a redução antes determinada pela Lei nº 10.847/2007, da penalidade estabelecida no inciso IX, de 10% para 1%, e, que é costumeira a aplicação de redução de multas semelhantes por parte deste Conselho de Fazenda, apresentando decisões tanto da Primeira Câmara, como da Segunda Câmara, transcrevendo as ementas dos Acórdãos CJP nº 0436-11/10, CJP nº 0339-12/15 e CJP nº 0053-12/17.

Argui e pede a aplicabilidade do princípio da retroatividade benigna, preconizada pelo CTN nos artigos 105 e 106, apelando para que seja atendida especialmente o que determina o artigo 106, II, “c”, que transcreve:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*(...)*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

E, caso dúvida reste, requer seja atendido o determinado pelo mesmo CTN no artigo 112, que determina a interpretação da legislação de maneira mais favorável ao acusado, como a seguir exposto:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Destaca que a revogação do dispositivo em questão atingiu diretamente a possibilidade de gradação nos julgamentos por parte do CONSEF e que, desta forma, somente poderia ser aplicado em relação a fatos geradores futuros, evitando que ocorram dúvidas quanto à sua aplicação.

Afirma ainda que o CTN possui mecanismos que visam proteger o contribuinte de alterações repentinas promovidas pela legislação tributária, “*inclusive para aquelas que instituem/reestabelecem penalidades*” que teria o objetivo de promover a segurança jurídica do contribuinte, característica do Estado Democrático de Direito, destacando-se dentre elas os princípios constitucionais da irretroatividade e o da não surpresa.

Considera que demonstrada está a aplicabilidade da norma contida no § 7º, art. 42 da Lei nº 7.014/96 ao caso concreto, em razão dos fatos geradores autuados serem anteriores à revogação do referido dispositivo, complementando: “*Pelo exposto e em homenagem aos princípios da irretroatividade, segurança jurídica, não surpresa do contribuinte, proporcionalidade e razoabilidade, pugna, que essa Câmara, cancele ou reduza a multa aplicada consubstanciada na*



*presente infração”.*

Encerrando sua peça recursal, a Recorrente, apresenta como PEDIDO:

**Por todo o exposto, requer a Recorrente que se dignem Vossas Senhorias a dar provimento ao presente Recurso Voluntário e decidir pela (???) do lançamento, com o consequente arquivamento do presente processo.**

**VOTO (Vencido quanto às infrações 1 e 5)**

Sendo a autuação composta de 8 infrações e, tendo a Recorrente apresentado em seu Recurso Voluntário contestação às infrações 01, 04, 05, 07 e 08, o que configura acatamento às demais, atenho-me à apreciação das que foram objeto recursal, abordando-as individualmente.

De relação à infração 01:

Diz a identificação da infração 01:

*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento*

*Consta como complemento:*

*Tais como blanquetas, placas, baterias, esticadores, anéis, retentores, buchas etc.*

Para análise desta infração, devo inicialmente apresentar os objetivos sociais da Recorrente, que conforme sua ficha cadastral na SEFAZ BAHIA, abaixo apresentada, tem sua atividade pautada em atividades industriais, como definido:

**Consulta Básica ao Cadastro do ICMS da Bahia**

**Dados da empresa**

**Identificação**

**CNPJ:** 01.561.279/0001-45

**Inscrição Estadual:** 045.535.530 NO

**Razão Social:** BOMIX INDUSTRIA DE EMBALAGENS LTDA

**Nome Fantasia:** BOMIX

**Natureza Jurídica:** SOCIEDADE EMPRESARIA LIMITADA

**Unidade de Atendimento:** SGF/DIRAT/GERAP/CORAP METRO

**Unidade de Fiscalização:** IFEP INDUSTRIA

**Endereço**

**Logradouro:** VIA IPITANGA

**Número:** 434

**Complemento:**

**Bairro/Distrito:** CIA SUL

**CEP:** 43700-000

**Município:** SIMOES FILHO

**UF:** BA

**Telefone:** (71) 32158600

**E-mail:** [FELIPE.RIGAUD@BOMIX.COM.BR](mailto:FELIPE.RIGAUD@BOMIX.COM.BR)

**Referência:** AO LADO DA CIVIL

**Localização:** ZONA URBANA

**Informações Complementares**

**Data de Inclusão do Contribuinte:** 06/01/1997

**Atividade Econômica Principal:**

**2222600 - Fabricação de embalagens de material plástico**

**Atividade Econômica Secundária**

**1813099 - Impressão de material para outros usos**

**Unidade:** UNIDADE PRODUTIVA

**Forma de Atuação**

- ESTABELECIMENTO FIXO

**Condição:** NORMAL

**Forma de pagamento:** C/CORRENTE FISCAL

**Situação Cadastral**

**Data desta Situação Cadastral:** 04/09/2001

**Vigente:** ATIVO

**Endereço de Correspondência**

**Endereço:** VIA IPITANGA

**Complemento:** GALPAO;

**Referência:**

**Número:** 434

**Bairro:** CIA SUL

**CEP:** 43700000

**Município:** SIMOES FILHO

**UF:** BA

**Informações do Contador**

**Classificação**

**CRC:** Profissional

**CRC:** 22478 –BA

**Tipo CRC:** Originario

**Nome:** MABRISA MARQUES CARREIRO

**Responsável pela organização contábil**

**Classificação**

**CRC:** Profissional

**CRC:**

**Tipo CRC:** Originario

**Nome:**

**Endereço**

**Endereço:** VIA DAS TORRES GALPAO

**Número:** 89 **Bairro:** CIA SUL **Município:** SIMOES FILHO **UF:** BA

**Referencia:**

**CEP:** 43700000

**Telefone:** (71)  
32158600

**Celular:** () **Fax:** ()

**E-mail:**

**Nota:** Os dados acima são baseados em informações fornecidas pelo contribuinte, estando sujeitos a posterior confirmação pelo Fisco

**Data da Consulta:** 11/01/2022

Tem como fundamento a autuação, conforme discriminado pelo preposto autuante, a utilização indevida de crédito do ICMS “sobre material para uso e consumo do estabelecimento” o que foi pela mesma contestado em face da atividade industrial que exerce e da utilização, em especial, do produto “blanqueta”, imprescindível como material intermediário (secundário) na execução dos serviços gráficos que presta aos clientes ao apor as identificações dos produtos e das marcas dos encomendantes nas embalagens que produz e fornece.

Buscando identificar o que venha a ser o produto “blanqueta”, busquei em sites de fabricantes de tais produtos o que venha a ser o mesmo, sua utilidade na indústria gráfica e, de uma forma em geral, o mesmo é identificado como: *Manta composta por algumas camadas de tecido e borracha que, fixada a um cilindro, transfere a tinta da chapa de impressão para o substrato.*

Perquerindo qual a função da blanqueta no processo de impressão, encontrei: *Ela tem a função de, além transferir a imagem da fôrma para o suporte, ajudar a regular a quantidade correta de tinta, compensar irregularidades do suporte, absorver possíveis impactos evitando danos ao cilindro e ajudar a manter a umectação da fôrma.*

Como se vê, baseado no princípio da essencialidade e no pressuposto de que o produto entra em contato com os demais no processo produtivo, caracterizado está que não se trata de material de uso e consumo, visto que, material de uso e consumo é aquele utilizado em atividades de manutenção administrativa e/ou operacional, a exemplo de materias de limpeza, materiais de escritório, etc.

O direito ao creditamento do imposto devido em operações anteriores está capitulado na Lei Complementar nº 87/96, nos artigos 19 e 20, como abaixo apresentado:

*Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

*Art. 20. 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.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

Também o RICMS BAHIA, seguindo o que está disposto na LC 87/96, expressa no artigo 309:

*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:*

*(...)*

*b) 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 fósfil;*

Considerando que a Recorrente exerce real e plenamente a atividade industrial de impressora em produtos que vende aos seus clientes, tendo em sua atividade legal o **CNAE 1813-0-99 – Impressão de material para outros usos**, e que o produto blancheta é utilizado em sua atividade servindo como base para impressão da identificação dos produtos que vende, e, mais ainda, que a capa que a mesma possui (manta) não pode ser reutilizada após cada impressão efetuada, desgastando-se no processo produtivo (impressão), entendo que o referido produto assegura à Recorrente o direito ao crédito, nos termos da legislação acima referenciada.

De relação aos demais produtos, considerando não haver a Recorrente contestado sua cobrança, definindo-se tal atitude como de aceitação da cobrança imposta, acato o decidido pela Junta Julgadora, e, desta forma, entendo Parcialmente Procedente a infração em comento, restando assim apurado o valor a recolher:

<b>Fato Gerador</b>	<b>Valor a Recolher</b>
Jan/2017	507,20
Fev/2017	1.538,03
Abr/2017	918,40
Mai/2017	1.186,13
Jun/2017	64,44
Mar/2018	57,07
<b>Total</b>	<b>4.271,27</b>

Superadas a análise e apreciação da infração 01, adentro ao mérito da infração 04, assim descrita:

***Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas regularmente escrituradas.***

Em sua atividade de fabricação de embalagens plásticas e aposição de marcas e identificação dos produtos, a Recorrente faz uso de alguns produtos inexistentes no mercado fabril nacional e, para suprir suas necessidades, utiliza produtos importados, adquirindo-os diretamente ou no mercado interno.

Baseou-se o autuante na falta de comprovação por parte da Recorrente da origem dos produtos objeto da autuação, vendidos sob a alíquota de 4%, em operações interestaduais. Realmente, em sua peça defensiva inicial, não foi apresentada a comprovação da origem dos referidos produtos o que foi apresentado em face de Recurso Voluntário.

Anexou, a Recorrente, ao processo, fls. 108 a 122, referenciando a aquisição de mercadorias por

importação, CFOP 3.101, cópias das Notas Fiscais nºs 337849, 338583, 339801, 341004, 343062, 344170, 345191, 346414, comprovando tratar-se de produtos realmente importados e portanto acobertados pela redução da base de cálculo prevista na Lei nº 7.014/97, artigo 15, como abaixo apresentado:

**Art. 15.** As alíquotas do ICMS são as seguintes:

(...)

**III - 4 % (quatro por cento):**

a) nas prestações interestaduais de transporte aéreo de carga e mala postal, quando tomadas por contribuintes ou a estes destinadas;

b) nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, destinados a contribuintes ou não do imposto, que, após seu desembaraço aduaneiro: **(Redação da alínea dada pela Lei Nº 13373 DE 21/09/2015).**

1. Não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

2. Ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).

Tomando por base a comprovação apresentada pela Recorrente do seu direito à aplicação da alíquota de 4% sobre as vendas interestaduais dos produtos objeto da autuação, julgo a infração 04, Improcedente.

Passo ao julgamento da infração 05, assim descrita:

**Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto.**

*Consta como complemento:*

**Relativo a operações de aquisições interestaduais de energia elétrica no ambiente de mercado livre com recolhimento a menor que o devido.**

Diz respeito a infração 05 ao direito que afirma o autuante ter o Estado de cobrar da Recorrente o ICMS sobre a entrada por aquisição de energia elétrica no mercado livre o que, supostamente, obrigaria ao adquirente efetuar o recolhimento do ICMS quando da referida ocorrência em seu estabelecimento.

A Recorrente adquire energia elétrica para uso em sua atividade industrial diretamente à concessionária autorizada no Estado da Bahia, COELBA, que efetua o recolhimento do ICMS sobre o que fornece. Eventualmente, e ocorreu nos meses de maio, novembro e dezembro de 2018, por insuficiência do seu fornecedor, teve que recorrer ao mercado livre, porém sem contrato de fornecimento, justamente por ser esporádica a aquisição, operação que, por não ser habitual, não se configura como “contratação para aquisição de energia elétrica no mercado livre”, sujeitando-se, desta forma ao que está amparado pelo Convênio ICMS 77/2011, que assim estabelece:

**Cláusula primeira** Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas e interestaduais, correspondentes à circulação de energia elétrica, desde a sua importação ou produção até a última operação da qual decorra a sua saída com destino a estabelecimento ou domicílio onde deva ser consumida por destinatário que a tenha adquirido por meio de contrato de compra e venda firmado em ambiente de contratação livre, a:

**I - empresa distribuidora** que praticar a última operação em referência por força da execução de contratos de conexão e de uso da rede de distribuição por ela operada, firmados com o respectivo destinatário que deva se conectar àquela rede para fins do recebimento, em condições de consumo, da energia elétrica por ele adquirida de terceiros;

**II - destinatário** que, estando conectado diretamente à Rede Básica de transmissão, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio para fins do seu próprio consumo.

No caso em apreço, aplica-se o estipulado no referido convênio, do qual o Estado da Bahia é signatário, não cabendo à Recorrente a obrigatoriedade do pretendido pelo autuante e acatado pelo julgador de piso, acatando-se o que determina a Lei Complementar nº 87/96, que tratando do

regime de substituição tributária, assim estipula no artigo 9º:

**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 subseqüentes;*

*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.**

E, como acima apresentado, o acordo foi efetuado, Convênio ICMS 77/2011.

Como afirmado pelo julgador de piso: “A *celeuma principal 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*”.

E a resposta encontra-se na Lei nº 7.014/97 que no artigo 29, assim determina:

*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:*

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

*2 - quando consumida no processo de industrialização;*

Querer impor à Recorrente a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS na entrada da energia elétrica adquirida de fornecedor de fora do Estado é querer lhe impor a obrigatoriedade prevista no artigo 400 do RICMS, que assim determina:

*“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).

Não se enquadra a Recorrente no conceito de “aquisição no mercado livre” o que é regulamentado pela Lei nº 5.163/2004, que assim define no artigo 48:

*“Art. 48. Os consumidores ou conjunto de consumidores reunidos por comunhão de interesses de fato ou de direito, cuja carga seja maior ou igual a 500kW, quando adquirirem energia na forma prevista do § 5º do art. 26 da Lei nº. 9.427, de 26 de dezembro de 1996, serão incluídos no ACL.”*

Em momento algum, a Recorrente, pode ser enquadrada como possível componente do grupo que se sujeitaria à condição estabelecida no dispositivo legal acima apresentado.

Assim, resta, no caso em comento, o enquadramento no que dispõe o Convênio ICMS 77/2011,

configurando a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS por substituição tributária aos remetentes da energia, no caso os fornecedores de CNPJs nº 15.087.610/0001-41, do Estado de Pernambuco, e, nº 04.023.261/0001-88, do Estado do Rio de Janeiro.

Identificada e comprovada a aquisição de energia elétrica sob a égide do disposto no Convênio 77/2011, julgo Improcedente a infração 05.

Analiso em sequência o que é reclamado pelo autuante nas infrações 07 e 08, assim descritas:

**Infração 07 – 16.01.02:** *Deu entrada na estabelecimento de mercadorias não tributável(s) sem o devido registro na escrita fiscal.*

**Infração 08 – 16.01.06:** *Deu entrada na estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal.*

Verifico tratarem as duas infrações do ingresso de mercadorias no estabelecimento da Recorrente sem o devido registro em sua escrita fiscal o que, legalmente, é punido com base no estabelecido na Lei nº 7.014/96, artigo 42, inciso IX.

Em momento algum a Recorrente contesta a afirmativa contida na autuação, limitando-se a postular pela redução ou extinção da penalidade que lhe foi cominada com base no que dispunha a mesma Lei nº 7.014/96, no artigo 42, § 7º, que antes da sua revogação assim estabelecia:

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

*(...)*

*“§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.”*

Ocorre que a revogação do dispositivo acima se deu por meio da Lei nº 14.183, de 12.12.2019, publicada no Diário Oficial do Estado no dia 13.12.2019, quando iniciou a sua vigência e, os fatos geradores da autuação, muito embora tenham ocorrido em períodos anteriores, impossível seria a sua apreciação por parte dos julgadores, em virtude de a autuação ter ocorrido em 22.06.2020 e o peticionamento efetuado pela Recorrente, também ter ocorrido em data quando não mais tinha vigência o dispositivo alegado.

Ainda mais, por orientação da PGE/PROFIS este Conselho poderia apreciar e aplicar o que determinava o dispositivo alegado, caso a postulação do contribuinte houvesse ocorrido antes da sua revogação, pelo que, considerando que não mais resta competência a este Conselho a aplicabilidade do alegado pela Recorrente, salvo na situação definida em tal orientação, rejeito o pedido de improcedência das infrações em comento, 07 e 08, julgando-as Procedentes.

Compilando os dados constantes da autuação cujos valores reclamados foram mantidos pela Junta Julgadora e o que analisei e defini, fica assim definida a cobrança dos valores reclamados no Auto de Infração.

	AUTUADO	DECISÃO JJF	JULGAMENTO	DECISÃO
INFRAÇÃO 01	26.094,64	26.094,64	4.271,27	PROC.EM PARTE
INFRAÇÃO 02	3.746,88	3.746,88	3.746,88	PROCEDENTE
INFRAÇÃO 03	338,04	338,04	338,04	PROCEDENTE
INFRAÇÃO 04	7.419,86	7.419,86	-0-	IMPROCEDENTE
INFRAÇÃO 05	47.224,19	47.224,19	-0-	IMPROCEDENTE
INFRAÇÃO 06	1.616,20	1.616,20	1.616,20	PROCEDENTE
INFRAÇÃO 07	21.715,86	21.715,86	21.715,86	PROCEDENTE
INFRAÇÃO 08	58.933,79	58.933,79	58.933,79	PROCEDENTE
<b>TOTAIS</b>	<b>167.080,46</b>	<b>167.080,46</b>	<b>90.622,04</b>	

Desta forma, à luz dos demonstrativos e provas acostadas ao processo, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgo o Auto de Infração em apreço PARCIALMENTE PROCEDENTE.

#### **VOTO EM SEPARADO (Infração 5)**

Com o devido respeito, apesar de concordar com a maior parte do posicionamento do ilustre Conselheiro Relator, divirjo do mesmo em relação à infração 05, apenas em relação aos fundamentos pelo qual é dado provimento ao recurso interposto.

Inicialmente, cabe reconhecer que, embora convencido neste PAF, a matéria em discussão possui peculiaridades que sinalizam que este pode não ser um entendimento definitivo. Mas, neste momento, a recorrente conseguiu convencer de que não cabe a exigência que lhe é imposta pelos motivos que passo a expor.

Em primeira instância os motivos principais apontados para rejeitar o pedido da recorrente podem ser sintetizados pelo seguinte parágrafo:

*[...] Ao compulsar os elementos dos autos, especialmente o levantamento de fl. 18, verifico que o defendente não comprovou o alegado fato de estar conectado à rede de distribuição, e não à rede básica de transmissão. Constató também que, entre todos os fornecedores (dois ao todo), apenas o de CNPJ no 04.023.261/0001-88 possui Inscrição Estadual neste Estado. A quantia das aquisições atinentes a tal fornecedor corresponde a R\$ 457,12, da competência de novembro de 2018. [...]*

Todavia, segundo a Resolução Normativa nº 67/2004 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), que “*Estabelece critérios para a composição da Rede Básica do Sistema Interligado Nacional, e dá outras providências*”, os consumidores livres são considerados “acessantes” e diferem das “instalações de transmissão” que integram a Rede Básica do Sistema Interligado Nacional – SIN, nos termos abaixo:

*Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução são considerados os seguintes termos e respectivas definições:*

*I – Acessante: concessionária ou permissionária de distribuição, concessionária ou autorizada de geração, autorizada de importação e/ou exportação de energia elétrica, bem como o consumidor livre; e*

*II – Instalações de Transmissão: instalações para prestação do serviço público de transmissão de energia elétrica, abrangidas pelas Resoluções nº 166 e 167, de 2000, acrescidas das instalações de transmissão autorizadas por resolução específica da ANEEL, aquelas integrantes de concessões de serviço público de transmissão outorgadas desde 31 de maio de 2000 e, ainda, as instalações de transmissão que tenham sido cedidas, doadas ou transferidas a concessionária de transmissão.*

*Art. 3º Integram a Rede Básica do Sistema Interligado Nacional - SIN as Instalações de Transmissão, definidas conforme inciso II do artigo anterior, que atendam aos seguintes critérios:*

*I – linhas de transmissão, barramentos, transformadores de potência e equipamentos de subestação em tensão igual ou superior a 230 kV; e*

*II – transformadores de potência com tensão primária igual ou superior a 230 kV e tensões secundária e terciária inferiores a 230 kV, bem como as respectivas conexões e demais equipamentos ligados ao terciário, a partir de 1º de julho de 2004.*

A mesma norma afasta os consumidores livres da denominada “Rede Básica”, a princípio, conforme dispositivo abaixo:

*Art. 4º Não integram a Rede Básica e são classificadas como Demais Instalações de Transmissão, as Instalações de Transmissão que atendam aos seguintes critérios:*

*I – linhas de transmissão, barramentos, transformadores de potência e equipamentos de subestação, em qualquer tensão, quando de uso de centrais geradoras, em caráter exclusivo ou compartilhado, ou de consumidores livres, em caráter exclusivo;*

*II – instalações e equipamentos associados, em qualquer tensão, quando de uso exclusivo para importação e/ou exportação de energia elétrica e não definidos como instalações de transmissão de energia elétrica destinadas a interligações internacionais; e*

*III – linhas de transmissão, barramentos, transformadores de potência e equipamentos de subestação, em tensão inferior a 230 kV, localizados ou não em subestações integrantes da Rede Básica.*

Não obstante a isso, a distinção sequer é necessária, considerando o que diz respeito à substituição tributária para o caso em específico, assim disposta na Lei Complementar 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. (grifamos)*

Os trechos grifados permitem entender que a norma complementar confere uma *faculdade* aos Estados, condicionada à celebração de acordo específico. Por sua vez, a Lei nº 7.014/96 trata do tema da seguinte forma:

*Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.*

**§ 1º** A responsabilidade pelo pagamento do imposto, na condição de substituto tributário, **é também atribuída:**

*I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo e com lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, em relação às operações subsequentes;*

*II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, relativamente ao 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 à unidade da Federação 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 à unidade da Federação onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente, na condição de substituto tributário.*

**§ 3º** Revogado.

**§ 4º** A adoção do regime de substituição tributária nas operações interestaduais também será admitida nos termos do inciso VII do caput do art. 8º desta Lei. (grifamos)

Como se pode observar do trecho grifado, embora o *caput* do dispositivo condicione o regime ao ajuste já mencionado pela lei complementar, o seu § 1º vai além e **efetivamente estabelece** a substituição tributária ao adotar redação diferente, porém, imperativa ao afirmar que a quem compete expressamente a responsabilidade pelo recolhimento.

Assim, somente a falta do acordo poderia afastar a pretensão recursal. Todavia, como a recorrente apontou, a Bahia é signatária do Convênio ICMS 77/11, que autoriza a adoção do regime de substituição (Cláusula primeira), porém, não internalizou a possibilidade de atribuição de responsabilidade ao destinatário conectado diretamente à rede básica, que não é mencionado pelo art. 10, § 1º, II da Lei nº 7.014/96.

Portanto, entendo que assiste razão à recorrente quanto à infração 05, motivo pelo qual acompanho o relator neste ponto, contudo, pelas razões acima expostas.

#### **VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 5)**

Com relação à primeira infração, devo discordar do voto do eminente Relator, com a devida vênia à posição adotada, que reconheço, trata de tema dos mais espinhosos do ICMS. Consultando o fisco paulista por exemplo, é possível encontrar o posicionamento com relação ao uso da blanqueta conforme vemos abaixo:

**Resposta à Consulta Nº 256/2008 DE 09/06/2010**



*ICMS – Material Secundário – Decisão Normativa CAT-2/1982 – Considerações.*

(...)

***O item Blanqueta é determinante, na impressão offset, uma vez que é responsável pela transferência da imagem, presente nas chapas, para o papel”.***

*Preliminarmente, ressaltamos que materiais secundários são os materiais consumidos integral e instantaneamente no processo industrial, sem, porém, integrar-se fisicamente ao novo produto (por exemplo, a energia elétrica utilizada como força motriz e o óleo diesel utilizado na caldeira) e cujos gastos de aquisição são diretamente contabilizados como custos de fabricação do produto. Nesse sentido, este órgão consultivo já se manifestou em outras oportunidades (resposta à consulta nº 4.748/1973, aprovada pela Decisão Normativa CAT-2/1982).*

*Assim, tendo em vista a descrição dos produtos indagados pela Consulente, informamos que:*

***Blanqueta - Classificação Fiscal na NBM/SH 4008.21.00 – Pela verificação de sua classificação fiscal, constatamos tratar-se de uma chapa de borracha vulcanizada não endurecida. O offset faz uma impressão indireta: a matriz (um cilindro com uma chapa metálica que possui a imagem a ser gravada) passa por um rolo de tinta, que por sua vez fixa na imagem da chapa e em seguida a matriz transfere a imagem para um outro cilindro coberto com borracha (a blanqueta) que por sua vez imprime no papel. Pela descrição da função da blanqueta na impressão, observa-se que, por sofrer desgaste ao longo do tempo e, portanto, não ser consumida instantaneamente no processo, não pode ser considerada material secundário.***

*Na atividade da Consulente, tal mercadoria configura material de uso e consumo do estabelecimento*

Assim posto mantenho a Decisão recorrida.

Infração 1 Procedente.

Quanto à infração 5, também discordo do posicionamento do eminente Conselheiro Relator. Para tanto, trago inicialmente trecho do voto recorrido que manteve a procedência desta infração.

***A infração 05 cuida de recolhimento a menor, em função de erro na apuração dos valores do imposto. Trata-se de operações de aquisições interestaduais de energia elétrica, no ambiente de mercado livre, com recolhimento a menor do que o devido. Ou seja, algum valor o defendente recolheu, pelo que constitui venire contra factum proprium a sua tese de ilegitimidade passiva.***

*Nos termos do art. 4º, VIII da Lei nº 7.014/96, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto na 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.*

(...)

***Todavia, o art. 9º da LC 87/96 determina que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados, que no presente caso é o Convênio ICMS nº 77/11.***

(...)

*Segundo a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 77/11, ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas e interestaduais, correspondentes à circulação de energia elétrica, desde a sua importação ou produção até a última operação da qual decorra a sua saída com destino a estabelecimento ou domicílio onde deva ser consumida por destinatário que a tenha adquirido por meio de contrato de compra e venda firmado em ambiente de contratação livre, a empresa distribuidora que praticar a última operação em referência por força da execução de contratos de conexão e de uso da rede de distribuição por ela operada, firmados com o respectivo destinatário que deva se conectar àquela rede para fins do recebimento, em condições de consumo, da energia elétrica por ele adquirida de terceiros; e destinatário que, estando conectado diretamente à rede básica de transmissão, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio para fins do seu próprio consumo.*

***Ao compulsar os elementos dos autos, especialmente o levantamento de fl. 18, verifico que o defendente não comprovou o alegado fato de estar conectado à rede de distribuição, e não à rede básica de transmissão. Constatado também que, entre todos os fornecedores (dois ao todo), apenas o de CNPJ nº 04.023.261/0001-88 possui Inscrição Estadual neste Estado. A quantia das aquisições atinentes a tal fornecedor corresponde a R\$ 457,12, da competência de novembro de 2018.***

***O art. 332, XVI do RICMS/BA dispõe que, tratando-se de energia elétrica adquirida em ambiente de contratação livre, o recolhimento do imposto deverá ser feito até o último dia útil do segundo mês subsequente***

*ao da entrada da energia elétrica no estabelecimento do adquirente, inclusive em relação ao imposto devido pela conexão e uso do sistema de transmissão.*

O Recorrente em seu Recurso Voluntário, defende a sujeição passiva do fornecedor da energia elétrica conforme trecho abaixo:

*Entende que, de acordo com o enunciado no dispositivo legal acima, cabe o recolhimento do ICMS às **empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica**, que não é o seu caso, desde quando está tão somente conectada à rede de distribuição, na condição de consumidora e, que no caso de operações interestaduais, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é “do remetente” ao Estado destinatário o que afastaria a sua responsabilidade por tal tributo.*

O eminente Relator do voto que estou a divergir, partindo do pressuposto que o adquirente não é o sujeito passivo da relação jurídica, acatou a tese defensiva do Recorrente, atribuindo ao remetente da mercadoria a responsabilidade pelo pagamento do imposto quando diz :

*Assim, resta, no caso em comento, o enquadramento no que dispõe o Convênio ICMS nº 77/2011, configurando a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS por substituição tributária aos remetentes da energia, no caso os fornecedores de CNPJs nº 15.087.610/0001-41, do Estado de Pernambuco, e, nº 04.023.261/0001-88, do Estado do Rio de Janeiro.*

Ora, com a mais respeitosa vênia, atribuir a obrigação tributária ao fornecedor não pode ser arguida somente pelo fato do Convênio ICMS 77/11 estabelecer a possibilidade da substituição tributária com responsabilidade do remetente, já que para que isto ocorra, há de se observar as condições impostas pelo próprio convênio, na cláusula segunda, parágrafo 1º, que impõe a obrigação da geradora de energia se inscrever no cadastro de contribuintes da unidade federada de destino da energia elétrica.

*§ 1º A empresa geradora ou distribuidora à qual for atribuída a responsabilidade pela apuração e pagamento do ICMS nos termos desta cláusula:*

*I - deverá inscrever-se no Cadastro de Contribuintes da unidade federada de destino da energia elétrica, observado o disposto no Convênio ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993.*

*II - ficará sujeita, no que couber, ao cumprimento das demais obrigações previstas no Convênio ICMS 81/93.*

E quanto a este ponto, o voto recorrido fez a devida ponderação:

*Constato também que, entre todos os fornecedores (dois ao todo), apenas o de CNPJ nº 04.023.261/0001-88 possui Inscrição Estadual neste Estado. A quantia das aquisições atinentes a tal fornecedor corresponde a R\$457,12, da competência de novembro de 2018.*

Logo, devemos ter a clareza de que a legislação impõe regras para que ocorra a substituição tributária nas aquisições de energia no mercado livre, e isto claramente não ocorreu, além do que o próprio recorrente fez recolhimentos parciais, reconhecendo a sua sujeição passiva, razão porque mantenho a decisão de piso .

Infração 05 Procedente.

Assim o montante do Auto de Infração fica conforme o demonstrativo abaixo:

	AUTUADO	DECISÃO JJJ	JULGAMENTO	DECISÃO
INFRAÇÃO 01	26.094,64	26.094,64	26.094,64	PROCEDENTE
INFRAÇÃO 02	3.746,88	3.746,88	3.746,88	PROCEDENTE
INFRAÇÃO 03	338,04	338,04	338,04	PROCEDENTE
INFRAÇÃO 04	7.419,86	7.419,86	0,00	IMPROCEDENTE
INFRAÇÃO 05	47.224,19	47.224,19	47.224,19	PROCEDENTE
INFRAÇÃO 06	1.616,20	1.616,20	1.616,20	PROCEDENTE
INFRAÇÃO 07	21.715,86	21.715,86	21.715,86	PROCEDENTE
INFRAÇÃO 08	58.933,79	58.933,79	58.933,79	PROCEDENTE
<b>TOTAIS</b>	<b>167.080,46</b>	<b>167.080,46</b>	<b>159.669,60</b>	

## 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, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269194.0003/20-4**, lavrado contra **BOMIX INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$79.019,95**, acrescido da multa de 60%, previstas nos arts. 42, II, “a” e “f”, VII “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$80.649,65**, prevista no art. 42, IX da referida Lei, com os acréscimos de mora estatuídos na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 5) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO\* (Infrações 1 e 5\*) - Conselheiros: José Ronservaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Anderson Ítalo Pereira\*.

Sala das Sessões Virtuais do CONSEF, 28 de janeiro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infrações 1 e 5\*)

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO EM SEPARADO  
(Infração 5)

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR  
(Infrações 1 e 5)

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS