

PROCESSO - A. I. Nº 298574.0001/21-0
RECORRENTE - VALE MANGANÊS S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0084-01/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/04/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0095-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO COMPETENTE DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO REFERIDO CRÉDITO FISCAL. A glosa do crédito fiscal objeto do lançamento decorre da não comprovação de recolhimento do imposto por parte do fornecedor de energia elétrica em operação interestadual. Afastado as exigências de valores que tiveram comprovação de recolhimento. Na condição de responsável solidário, o sujeito passivo não atendeu a intimação para trazer aos autos os demais comprovantes de recolhimentos faltantes, caracterizando não pagamento do imposto da operação antecedente e consequentemente indevida a utilização do crédito fiscal. Mantida a decisão pela procedência parcial da infração. Não acolhida as nulidades arguidas. Indeferido o pedido de realização de diligência fiscal. Não acolhido o pedido de redução da multa por falta de amparo legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo (fls. 168/192), por meio dos advogados Rodrigo Santos de Almeida, OAB/BA nº 28.659 e João Paulo Brito Maia, OAB nº 61.912, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a decisão da 1ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 26/03/2021, que acusa o cometimento da seguinte infração:

Infração 01 – 001.002.042. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Consta na descrição dos fatos que: Verifica-se a irregularidade pela falta de apresentação do documento comprobatório de arrecadação do ICMS para fazer jus ao uso do crédito fiscal consignado na coluna “Crédito Fiscal de Uso Indevido” do DEMONSTRATIVO DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL DECORRENTE DA AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE ENERGIA ELÉTRICA (2017/2018) - R\$ 8.438.201,08.*

Na decisão recorrida (fls. 150/158), inicialmente discorreu sobre a infração e rejeitou a nulidade suscitada por entender que o lançamento foi feito em conformidade com o disposto no art. 39 do RPAF/BA, possibilitando o exercício da ampla defesa e contraditório, sem qualquer vício ou falha.

Indeferiu o pedido de realização de diligência para notificação a CHESF, com IE nº 000.623.513 NO, que considera substituto tributário, para carrear os comprovantes de recolhimentos do ICMS via DAE ou GNRE, em razão de que o emitente das notas fiscais e CHESF localizado no Estado de Pernambuco, IE nº 000.558.400 e CNPJ nº 33.541.368/0001-16.

Ressaltou que converteu o feito em diligência, para que o autuado fosse intimado a apresentar os elementos comprobatórios dos recolhimentos do ICMS destacados nas notas fiscais arroladas na autuação emitidas pela CHESF, que legitimasse o creditamento realizado, mas que não foi atendido, reiterando que não existe previsão legal para a exigência de apresentação do documento comprobatório do recolhimento do ICMS.

No mérito apreciou que, o sujeito passivo:

Alega que a Lei nº. 7.014/96, garante ao Contribuinte o direito de creditar-se do ICMS cobrado em operações anteriores, condicionando esse direito apenas à idoneidade da documentação fiscal que acoberta a operação e a sua escrituração adequada tempestiva, consoante os artigos 29 e 31 do referido diploma legal.

Alega ainda, que no presente caso, todas as aquisições de energia elétrica foram acompanhadas da respectiva documentação fiscal idônea, com destaque pela CHESF do ICMS incidente na operação e que tempestivamente escriturou, descabendo, desse modo, se falar em creditamento indevido.

Sustenta o impugnante, que apresentou todas as notas fiscais de aquisição de energia elétrica da CHESF, que é fornecedor-substituto, no período objeto da autuação, nas quais houve a retenção do ICMS destacado nas Notas Fiscais emitidas pela referida empresa (CST 070), nos termos dos artigos 8º e 10 da Lei Estadual n. 7.014/96.

Afirma que mesmo que houvesse dúvida quanto à idoneidade das notas fiscais emitidas pela CHESF, possui legítimo direito ao crédito de ICMS informado no referido documento fiscal, haja vista que o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 509, estabelecendo que é lícito ao Contribuinte de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

De fato, assiste razão ao impugnante quando alega que inexistia previsão legal para a exigência de apresentação do documento comprobatório do recolhimento do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada/aquisição para fazer jus ao crédito fiscal. Quanto a isto não existe dúvida. Certamente que se assim fosse, caberia a decretação de improcedência da autuação.

Entretanto, no presente caso, a exigência de comprovação do recolhimento do ICMS para admissibilidade do crédito fiscal torna-se imprescindível, em face às operações realizadas entre o fornecedor CHESF e o autuado estarem em desconformidade com a legislação de regência.

O art. 155, inciso II da Constituição Federal, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior:

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

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Já o § 2º, inciso X, alínea “b” do mesmo dispositivo constitucional acima referido, dispõe que o imposto previsto no inciso II, não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados, petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

X - não incidirá:

[...]

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

Portanto, as operações que destinem a outros Estados energia elétrica, estão amparadas pela não incidência do ICMS:

A Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre o ICMS, em obediência ao regramento constitucional, estabelece no seu art. 3º, inciso III, o seguinte:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

[...]

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

Por sua vez, o artigo 2º da mesma Lei Complementar n. 87/96 estabelece:

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

§ 1º O imposto incide também:

[...]

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Estabelece ainda a referida Lei Complementar n. 87/96, nos seus artigos 11 e 12, quem é o sujeito passivo, onde ocorre o fato gerador e o local da operação, no caso da energia elétrica, conforme reproduzido abaixo:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

[...]

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

[...]

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

Verifica-se, portanto, que a Lei Complementar n. 87/96 dispõe de forma clara sobre a incidência do ICMS sobre as operações de entrada no território do Estado destinatário, 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.

A Lei nº 7.014/96, em conformidade com a Lei Complementar n. 87/96 dispõe no seu art. 2º, inciso III, o seguinte:

Art. 2º O ICMS incide sobre:

[...]

III - a entrada, no território deste Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (LC 87/96 e 102/00); [...].

Vale observar que a Lei nº. 7.014/96, em sintonia com a norma constitucional e a lei complementar, dispõe sobre a ocorrência do fato gerador no seu art. 4º, inciso VIII e sobre o contribuinte no seu artigo 5º, § 1º, inciso IV, conforme abaixo reproduzido:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

[...]

VIII - da entrada, no território deste Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (LC 87/96 e 102/00)

Art. 5º Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

[...]

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

[...]

IV - adquira de outra unidade da Federação lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e energia elétrica, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (LC 87/96 e 102/00)

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), Decreto n. 13.780/12, em consonância com todos os ditames acima referidos, dispõe no seu artigo 400 o seguinte:

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 conclusão a que se chega após a leitura dos dispositivos normativos acima reproduzidos, é de que o primeiro equívoco existente nas operações realizadas entre a CHESF e o autuado, é que o fornecedor da energia elétrica, no caso a CHESF, localizada em Pernambuco, não é Contribuinte Substituto, conforme aduzido pelo impugnante.

O autuado alega que a CHESF é fornecedor substituto, e que procedeu a retenção do ICMS destacado nas notas fiscais que emitiu, nos termos dos artigos 8º e 10 da Lei n. 7.014/96.

Ocorre que o aduzido art. 10 da Lei n. 7.014/96, estabelece que 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, sendo que inexistente norma pactual (convênio ou protocolo) neste sentido.

O segundo, porque tratando-se de aquisição interestadual de energia elétrica para consumo do destinatário, não incide o ICMS, sendo, na realidade, o imposto devido na entrada neste Estado - princípio do destino físico -, situação que impõe ao adquirente, no caso o autuado, a obrigação de pagamento do imposto e não ao fornecedor.

Vale reiterar, que a glosa do crédito fiscal de que cuida o Auto de Infração em lide não diz respeito à inidoneidade do documento fiscal, ou seja, isto não está em discussão, portanto, descabendo estabelecer-se qualquer relação com a Súmula 009 do STJ, conforme aduzido pelo impugnante. Em verdade, o que se discute é o creditamento levado a efeito pelo autuado em total desconformidade com a legislação de regência.

Verifica-se nas notas fiscais que serviram de base à autuação, referentes à aquisição de energia elétrica, relacionadas no demonstrativo elaborado pelo autuante acostado às fls. 13 a 15, assim como gravadas pelo próprio autuado em mídia – CD, acostada aos autos à fl. 87, que as operações de aquisição oriundas da CHESF, localizada no Estado de Pernambuco, inscrição estadual nº 000558400 e CNPJ nº.33.541.368/0001-16, tiveram o destaque do imposto, no campo ICMS-ST.

Vale assinalar, que apesar de o remetente/fornecedor de energia elétrica CHESF não estar legalmente na condição de sujeito passivo por substituição - situação na qual estaria obrigado a efetuar a retenção e recolhimento do imposto - considerando que o autuado apresentara os comprovantes de recolhimento do ICMS referentes às aquisições de energia elétrica junto aos demais fornecedores, o que elidiu parcialmente a autuação, esta Junta de Julgamento Fiscal, no intuito de permitir ao autuado trazer aos autos os demais comprovantes, converteu o feito em diligência que não foi atendida.

Diante do exposto, a infração é parcialmente subsistente com ICMS devido no valor de R\$ 8.370.961,02, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante na Informação Fiscal, acostado à fl. 95 dos autos.

No tocante à alegação defensiva atinente ao caráter confiscatório da multa imposta de 60%, vale consignar, que a referida multa encontra-se prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei n. 7.014/96, existindo um óbice intransponível à apreciação de sua inconstitucionalidade por parte deste órgão julgador administrativo de primeira instância, no caso a determinação do artigo 167, I do RPAF/BA/99, o qual veda a apreciação de inconstitucionalidade e negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme abaixo:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores

I - a declaração de inconstitucionalidade:

[...]

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Vale observar, que a multa de 60% apontada no Auto de Infração foi indicada como prevista no art. 42, VII, alínea “a”, quando no presente caso, a multa de 60% é a prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei n. 7.014/96, razão pela qual, retifico a multa aplicada. Quanto à dispensa ou redução da multa aduzida pelo impugnante, cumpre observar, que mesmo antes da revogação do art. 158 do RPAF/BA/99 - que autorizava o órgão julgador de primeira instância deste CONSEF a apreciar pedidos desta natureza, exclusivamente no tocante à multa por descumprimento de obrigação acessória -, no presente caso, a multa aplicada de 60% diz respeito a descumprimento de obrigação principal, portanto, matéria que é vedada à apreciação por parte desta Junta de Julgamento Fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto o recorrente ressalta a sua tempestividade, apresenta uma síntese da autuação, os argumentos defensivos apresentados, realização de diligência fiscal e

julgamento pela procedência em parte, que entende deva ser reformado pela improcedência.

Preliminarmente suscita a nulidade do auto de infração que acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, pela falta de apresentação do documento comprobatório de arrecadação para fazer jus ao uso do crédito fiscal destacado e retido pela fornecedora de energia elétrica, indicando como enquadramento o art. 31 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 309 do RICMS/BA e multa prevista no art. 42, VII, “a” da mesma Lei.

Argumenta que após a impugnação apresentada a 1ª JF “constatou erro no lançamento” e alterou de ofício, aplicando a multa prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, cuja *“alteração pretendida, porém, revela a nulidade da autuação”*.

Ressalta que o lançamento tributário é ato administrativo plenamente vinculado (art. 3º e 142 do CTN), exigindo motivação e demonstração exata dos fatos ocorridos e dispositivos legais aplicáveis e a carência de motivação torna inevitável a sua nulidade.

Discorre sobre o lançamento, transcreve o art. 146 do CTN, e diz que o julgador ao afirmar que a multa aplicável seria a prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, *“em verdade, reconhece que a motivação do lançamento não foi precisa e que a descrição dos fatos e dos dispositivos legais a eles aplicáveis não foram corretamente aferidos”*, cuja *“alteração da multa aplicável significa mudança abrupta da motivação para o lançamento tributário, o que não se pode admitir”*. E ainda que: *“a multa prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, indicada pelo autuante se aplica na hipótese de descumprimento de obrigação acessória, enquanto que a prescrita no art. 42, VII, “f” do mesmo diploma pressupõe o descumprimento de obrigação principal, tendo, portanto, pressupostos fáticos e bases de cálculo diferentes”*.

Argumenta que a multa aplicada (art. 42, VII, “a”), pressupõe utilização indevida de crédito fiscal, sem descumprir a obrigação principal, exigindo 60% do valor do crédito indevido utilizado, além do seu estorno enquanto a multa imputada (art. 42, II, “f”), trata de utilização indevida de crédito fiscal, descumprindo a obrigação principal, penalizada com o pagamento de 60% do imposto não recolhido tempestivamente.

Nesse sentido, transcreve a ementa do Acórdão proferido pelo STJ no julgamento do REsp 1130545/RJ/2011 (fls. 174/177), o art. 18, II e IV do RPAF/BA, que estabelece ser nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa, assim como o lançamento que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator, conforme decidido em julgamentos cujas ementas dos Acórdãos JF nº 0434-06/20VD e CJF nº 0361-11/21-VD foram transcritas (fls. 177/178).

No mérito, aduz que a autuação se lastreia em suposta necessidade de apresentação do documento comprobatório de arrecadação para fazer jus ao crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, decorrente do destaque e retenção nas notas fiscais emitidas pela CHESF, mas é incontroverso que não há qualquer previsão legal para exigir da recorrente a apresentação do comprovante de arrecadação do ICMS-ST.

Transcreve os artigos 29 e 31 da Lei nº 7.014/96 que trata do direito de creditar-se do ICMS cobrado em operações anteriores, condicionando esse direito apenas à apresentação da documentação fiscal que acoberta a operação, e que no caso, o crédito fiscal foi destacado e retido pelo fornecedor (CHESF), não se discute a idoneidade das notas fiscais e não pode ser considerado como irregular o uso do crédito fiscal.

E ainda, que mesmo se a nota fiscal fosse inidônea, é garantido ao contribuinte de boa-fé o direito de aproveitar os créditos de ICMS destacados na nota fiscal de aquisição de mercadoria, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda, consoante Súmula nº 509 do STJ.

Conclui que dever ser reconhecido a ausência de previsão legal para exigir a apresentação do documento comprobatório do recolhimento do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada para fazer jus ao crédito fiscal; a CHESF destacou o ICMS-ST nas notas fiscais de venda de energia

elétrica; não há questionamento sobre a idoneidade das notas fiscais, restando patente a total insubsistência da autuação.

Suscita a nulidade do Acórdão recorrido, em razão de cerceamento do direito de defesa, visto que agiu de boa-fé, apresentou todas as notas fiscais de aquisição de energia elétrica, com destaque do ICMS-ST e requereu a expedição de ofício à CHESF para que carresse aos autos os comprovantes de recolhimento do ICMS destacado nas notas fiscais e jamais teve acesso aos aludidos documentos, embora tenha sido indeferido o pedido de prova/diligência, sob fundamento de que as notas fiscais teriam sido emitidas por uma das filiais da CHESF que não possui estabelecimento na Bahia.

Argumenta que o acórdão é contraditório por indeferir a diligência requerida, para comprovar o recolhimento do tributo efetuado pelo seu fornecedor; reconhecer que a exigência do comprovante não possui qualquer supedâneo legal, e, ao mesmo tempo manter a autuação pela não apresentação dos comprovantes de recolhimento do tributo.

Discorre sobre o princípio da verdade material, o direito à prova previsto no art. 5º, LVI da CF, que foi indeferido, presumindo utilização indevida de crédito fiscal, sabendo que no âmbito do processo administrativo vigora o princípio da verdade material, como preconizado por doutrinadores (Celso Antônio Bandeira de Mello, Odete Medauar, James Marins) cujos textos reproduziu às fls. 182 a 184, concluindo que ao não possibilitar a produção da prova, o acórdão incide em manifesta nulidade, consubstanciando o cerceamento de defesa, sendo imperioso a conversão em diligência e, expedindo ofício à CHESF para que apresente todos os comprovantes de recolhimento do ICMS destacado nas notas fiscais por ela emitidas via DAE ou GNRE no período autuado, referente a aquisição de energia elétrica pela Recorrente, assegurando o duplo grau de jurisdição, com o efetivo contraditório e ampla defesa.

Ainda no mérito, alega que é incontroverso o destaque do ICMS-ST nas notas fiscais emitidas pela CHESF, porém na decisão recorrida foi fundamentado que a fornecedora de energia elétrica não é legalmente substituta tributária do ICMS e que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais depende acordo específico para este fim, celebrado entre o Estado da Bahia e as unidades federadas interessadas.

Entende ser equivocado tal fundamento, tendo em vista que o art. 8º, III e VII da Lei nº 7.014/96 estabelece responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, ao distribuidor de energia elétrica e o art. 10, § 1º, II, § 2º e 4º da mencionada Lei determina que a responsabilidade pelo pagamento do imposto, na condição de substituto tributário, ocorrerá nas hipóteses de contribuintes autorizados mediante regime especial de tributação e empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica.

Argumenta que o Convênio ICMS 83/00, do qual o Estado da Bahia é signatário, autoriza os Estados e o Distrito Federal a atribuir ao estabelecimento distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situados em outras unidades federadas a condição de substituto tributário relativo ao ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização e o Convênio ICMS 77/11, mencionado pelo autuante, dispõe também sobre a substituição tributária do ICMS incidentes nas operações interestaduais com energia elétrica no ambiente de contratação livre, autorizando também a atribuição de responsabilidade por substituição tributária à empresa distribuidora.

Alega que além da previsão na citada Lei e Convênios ICMS, o art. 397, II do RICMS/BA, atribui a CHESF regime especial para a apuração do ICMS e cumprimento das obrigações tributárias, podendo manter Inscrição Estadual única e tendo a empresa destacado o ICMS-ST nas notas fiscais emitidas contra o estabelecimento autuado, jamais poderia ser impedida de usufruir do crédito fiscal do ICMS relativo a aquisição de energia elétrica.

Com relação a multa aplicada com percentual de 60%, alega ter agido com boa-fé e deve ser cancelada pelo excesso, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade

e não-confisco que tem vedação prevista no art. 150, IV da CF.

Neste contexto, transcreve ementa do julgamento do RE 754554 AgR/2013 pela Segunda Turma do STF e diversas decisões proferidas pelo CONSEF/BA que determinaram a redução e multas desproporcionais, cujas ementas transcreveu (Acórdãos JJF nº 0023-05/11; CJs nºs 0025-11/10; 0411-12/13; 0542-12/06; 0351-12/14), motivo pelo qual requer com base nos princípios da estrita legalidade, proporcionalidade tratamento desigual entre contribuintes, que seja cancelada a multa aplicada ou reduzida para o percentual de 20%.

VOTO

O auto de infração acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição interestadual de energia elétrica, sem a apresentação do documento comprobatório de arrecadação para fazer jus ao uso do crédito fiscal.

No recurso voluntário interposto o sujeito passivo suscitou a nulidade do lançamento sob o argumento de que no julgamento foi retificado a multa aplicada prevista no art. 42, VII, “a”, para a estabelecida no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, afirmando que foi constatado “erro no lançamento”, descaracterizando a motivação e demonstração dos fatos ocorridos.

Observe que a motivação do lançamento foi que a autoridade fiscal no exercício de suas atividades identificou que a empresa utilizou crédito fiscal relativo à aquisição de energia elétrica em operação interestadual e não tendo comprovado o recolhimento do ICMS aos cofres do Tesouro do Estado da Bahia, entendeu não ter legitimidade do crédito fiscal escriturado, tendo indicado os dispositivos da legislação tributária que entendeu terem sido infringidos.

Quanto a sua legitimidade, será apreciado nas razões de mérito.

No tocante a multa aplicada, o art. 142 do CTN, que foi citado no recurso, estabelece:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, **propor a aplicação da penalidade cabível (grifo nosso)**.*

Conforme anteriormente explanado, a autoridade administrativa ao verificar a ocorrência do fato gerador identificou a obrigação tributária (utilização indevida do crédito fiscal) apurou o montante do tributo, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, ato administrativo totalmente em conformidade com a legislação regente (art. 142 do CTN).

Por sua vez a 1ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, no julgamento decidiu pela correção da penalidade proposta pela fiscalização, aplicando a que entendeu mais adequada a ocorrência do fato gerador e matéria tributável, o que não caracteriza em modificação de critérios jurídicos que foi invocado pela aplicação do art. 146 do CTN.

Ressalte-se que as decisões colacionadas aos autos não servem de paradigma para a situação em questão, a exemplo do julgamento do REsp 1130545/RJ/2011 que trata de retificação de dados cadastrais para lançamento do IPTU (fls. 174/177); no Acórdão JJF nº 0434-06/20VD foi acusado utilização de crédito fiscal de ICMS a maior que o autorizado em processo de restituição, quando o fato gerador efetivo foi a apropriação extemporânea de crédito fiscal, cujo Recurso de Ofício não foi provido no Acórdão CJF nº 0361-11/21-VD (fls. 177/178).

Pelo exposto, fica rejeitada a nulidade suscitada, por falta de amparo legal, nem se enquadrar nas situações previstas no art. 18 do RPAF/BA.

O sujeito passivo suscitou a nulidade do Acórdão recorrido, alegando cerceamento do direito de defesa, em razão de ter requerido a expedição de ofício à CHESF para que apresentasse os comprovantes de recolhimento do ICMS destacado nas notas fiscais e o mesmo foi indeferido pela 1ª JJF.

Observe que conforme apreciado no julgamento, no Doc. 3 (gravado na mídia de fl. 87) as notas

fiscais foram emitidas pela CHESF, localizado no Estado de Pernambuco, IE nº 000.558.400 e CNPJ nº 33.541.368/0001-16 que não tem inscrição como substituto tributário no Estado da Bahia. Em se tratando de aquisição de energia elétrica em outra unidade da Federação, a operação é contemplada com imunidade (art. 155, § 2º, X, “b” da CF), cujo incidência do imposto ocorre no momento da entrada do território do Estado da Bahia (art. 3º, § 1º da LC 87/1996).

Constatado ainda que o sujeito passivo juntou com a defesa comprovantes de recolhimentos relativo à parte das operações autuadas com a apresentação do Doc. 4 (fl. 87) e a 1ª JFJ converteu o processo em diligência, na qual o autuado foi intimado a apresentar os DAES ou GNRE relativo aos recolhimentos pertinentes aos créditos fiscais escriturados das emitidas pela CHESF, o que não foi atendido.

Observo que na instrução processual foi afastado a exigência fiscal em relação aos valores que foi comprovado o recolhimento do ICMS pertinente as operações de aquisição de energia elétrica em operações interestaduais e mediante realização de diligência fiscal foi facultado ao autuado apresentar os comprovantes de recolhimentos que legitimasse o creditamento realizado, o que não foi atendido.

Portanto, entendo que conforme disposto no art. 150, I do RPAF/BA, a diligência deve ser realizada por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado.

Na situação em questão o pedido de diligência formulado, tinha como objetiva verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que o requerente poderia e deveria ter juntado aos autos, o que não ocorreu, nos termos do art. 147, I, “b” do mencionado diploma legal. Pelo exposto, entendo que inexistente o cerceamento do direito de defesa alegado, ficando afastado o pedido de nulidade da Decisão de primeira instância.

No mérito, o sujeito passivo reapresentou os argumentos da defesa inicial de que:

- i) Não existir previsão legal de exigir apresentação de comprovante de arrecadação relativo a ICMS-ST destacado na nota fiscal emitida pelo fornecedor (CHESF);
- ii) A CHESF é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS na condição de contribuinte substituto, nos termos dos artigos 8º e 10 da Lei nº 7.014/1996, Cláusulas primeiras dos Convênios ICMS 83/200 e 77/2011 e art. 397 do RICMS/BA.

Inicialmente ressalto que é incontroverso que nas notas fiscais emitidas pela CHESF localizada no Estado de Pernambuco, foi destacado o ICMS-ST relativo à operação interestadual de venda de energia elétrica ao estabelecimento autuado.

A questão central é que o sujeito passivo entende que a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS-ST incidente sobre a operação de aquisição de energia elétrica em outra unidade da Federação é de responsabilidade do fornecedor, enquanto a fiscalização afirma que o estabelecimento autuado na condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto, caso não recolhido pelo fornecedor.

Conforme apreciado na decisão ora recorrida, o art. 155, II da CF, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS e o § 2º, X, “b” do mesmo dispositivo constitucional, prevê que o imposto não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados, a energia elétrica. Portanto, as operações de aquisição de energia elétrica na CHESF localizada no Estado de Pernambuco, que foi objeto da autuação, estão amparadas pela não incidência do ICMS.

Já o art. 2º, § 1º, III da LC 87/1996 estabelece que o imposto incide também sobre a entrada, no território do Estado destinatário, “...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”.

Por sua vez, os artigos 11 e 12 da LC 87/1996, define quem é o sujeito passivo, onde ocorre o fato gerador e o local da operação, no caso da energia elétrica, conforme reproduzido abaixo:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

[...]

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

[...]

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

Pelo exposto, resta claro que as operações interestaduais com energia elétrica são contempladas com a não incidência e a LC 87/96 dispõe que há incidência sobre as operações de entrada no território do Estado destinatário, de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente. Estas regras estão contidas também na Lei nº 7.014/1996 (artigos 2º, III, art. 4º, VIII, art. 5º, § 1º, IV).

Quanto a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do ICMS-ST incidente sobre operações interestaduais com energia elétrica, o art. 10 da Lei nº 7.014/1996 prevê que nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária depende de acordo específico celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas, cujo § 2º do mesmo artigo, estabelece que o imposto será pago pelo remetente (Cláusula primeira do Convênio ICMS 77/2011).

Já o art. 400 do RICMS/BA estabelece que:

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.

Pelo exposto, conclui-se que as operações interestaduais com energia elétrica estão enquadradas no regime de substituição tributária (Cl. 1ª do Convênio ICMS 77/2011 e art. 10 da Lei nº 7.014/1996), cabendo o recolhimento do ICMS-ST às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica. Entretanto, o art. 8º, III, § 5º da Lei nº 7.014/1996 estabelece:

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

...

III - o distribuidor de energia elétrica, gás natural, lubrificantes derivados ou não de petróleo e outros produtos da indústria química;

...

§ 5º A responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade solidária do contribuinte substituído nas entradas decorrentes de operações ou prestações interestaduais junto a contribuinte substituto, por força de convênio ou protocolo, que não possua inscrição ativa neste Estado.

Por sua vez a Cláusula 7ª, § 2º do Convênio ICMS 81/1993 que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal estabelece que:

Cláusula sétima Poderá ser concedida ao sujeito passivo por substituição definido em Protocolo e Convênio específico inscrição no cadastro da Secretaria da Fazenda, Finanças ou Tributação da unidade da Federação destinatária das mercadorias, mediante remessa dos seguintes documentos:

...

§ 2º Se não for concedida a inscrição ao sujeito passivo por substituição ou esse não providenciá-la nos termos desta cláusula, deverá ele efetuar o recolhimento do imposto devido ao Estado destinatário, em relação a cada operação, por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento por meio de GNRE, devendo uma via acompanhar o transporte da mercadoria.

Pela integração das regras previstas na Cl. 7ª do Convênio ICMS 81/1993 e art. 8º, § 5º da Lei nº 7.014/1996 pode se concluir que:

- A) A operação interestadual com energia elétrica é enquadrada no regime de substituição tributária, cuja responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS-ST é do fornecedor;
- B) Caso o fornecedor situado em outro Estado tenha promovido a inscrição como Contribuinte Substituto no Estado onde o destinatário da energia elétrica esteja instalado, a responsabilidade do pagamento do ICMS-ST é do remetente;
- C) Caso o fornecedor não tenha inscrição no Estado destinatário da energia elétrica, deve promover o recolhimento em relação a cada operação por meio de GNRE que deve acompanhar o transporte da mercadoria (Cl. 7ª, § 2º do Convênio ICMS 81/1993);
- D) Caso o fornecedor não possua inscrição no Estado destinatário da energia elétrica e não promova o recolhimento do ICMS devido em cada operação, o destinatário é solidariamente responsável pelo pagamento do ICMS-ST, nas entradas decorrentes de operações junto a contribuinte substituto, por força de Convênio ou Protocolo, “que não possua inscrição ativa neste Estado” (§ 5º, do art. 8º da Lei nº 7.014/1996).

Na situação em questão, o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente o crédito fiscal relativo as aquisições de energia elétrica adquirida em outros Estados, sem a apresentação dos documentos comprobatórios.

Como o sujeito passivo juntou com a defesa apenas comprovantes de pagamentos de parte das operações autuadas, que foi acolhido na informação fiscal e no julgamento de primeira instância e não atendeu a intimação determinada pela 1ª JJF para apresentar a respectiva GNRE ou DAEs que comprovasse o recolhimento do ICMS-ST devido relativo a operação interestadual de energia elétrica enquadrada no regime de ST, não tendo comprovado o recolhimento por parte do fornecedor, por força de Convênio, que não possui inscrição ativa neste Estado, a responsabilidade solidária pelo recolhimento do imposto é do estabelecimento autuado (§ 5º, do art. 8º da Lei nº 7.014/1996).

Consequentemente, não tendo comprovado o pagamento do ICMS-ST das operações interestaduais de aquisição de energia elétrica, na condição de responsável solidário, não tem direito de utilizar o crédito fiscal do imposto da operação, haja vista, que não houve pagamento do imposto e indevida a utilização do crédito fiscal.

Quanto a alegação de que a multa aplicada possui caráter confiscatório, observo que a multa aplicada é prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal, e não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar a sua inconstitucionalidade ou negar aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, I do RPAF/BA.

Observo ainda que a multa aplicada com percentual de 60%, que foi retificada para a prevista no artigo 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, trata de “... descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal”, não se coaduna com as decisões colacionadas ao recurso interposto que se tratam de descumprimento de “obrigação acessória” relativo a falta de apresentação ou correção de arquivo magnético (JJF nº 0023-05/11; CJF nº 0411-12/13; 0542-12/09); emissão de NVC concomitante ao uso de ECF (CJF nº 0025-11/10) e falta de escrituração de nota fiscal de entrada (CJF nº 0542-

12/06).

Portanto, não servem de paradigma por se tratar de obrigação acessória. E como fundamentado na decisão recorrida ressalto ainda que o citado § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/1996, foi revogado pela Lei nº 14.183/2019, produzindo efeitos a partir de 13/12/2019, bem como revogado o art. 158 do RPAF/BA - que autorizava o órgão julgador a apreciar pedidos de redução de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298574.0001/21-0**, lavrado contra **VALE MANGANÊS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 8.370.961,02**, acrescido de multa de 60%, prevista no inciso VII, II, “f” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de março de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS