

A. I. N° - 279691.0010/20-0
AUTUADO - FOSNOR - FOSFATADOS DO NORTE NORDESTE S. A., sucessora de GICS
INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS S. A.
AUTUANTE - JOILSON SANTOS DA FONSECA
ORIGEM - DAT NORTE - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 22/03/2023

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0051-06/23-VD

EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO À AQUISIÇÃO POR CONTRATO FIRMADO EM AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE – ACL. Está demonstrado nos autos, inclusive sem controvérsia entre as partes, que as operações de entradas de “energia elétrica” objeto da autuação são para comercialização e/ou industrialização ou extração. A não incidência do imposto somente ocorre quando da aquisição no território do Estado destinatário, em operações interestaduais de “energia elétrica”, quando destinada à comercialização ou à industrialização da própria energia elétrica, e não àquelas operações destinadas à industrialização de outros produtos (artigo 2º, § 1º, inciso III da Lei Complementar 87/96), o que vem a ser o caso dos autos. Infração caracterizada. Não acolhidas as questões preliminares. Negado o pedido de diligência/perícia. Mantida a penalidade aplicada por falta de base legal para redução e/ou dispensa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 31 de março de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 326.200,68, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **02.01.24.** Deixou, o contribuinte, de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado no ambiente de Contratação Livre – ACL. Estando ele conectado, diretamente, à Rede básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada. Período autuado: janeiro a dezembro de 2018.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, constituídos nos termos do instrumento de fls. 230 e 231, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 99 a 128, em nome da empresa Fosnor - Fosfatados do Norte Nordeste S. A., onde, inicialmente, registra ser pessoa jurídica que se dedica, dentre outras, às atividades de industrialização, armazenagem, comércio, importação e exportação de produtos químicos, fertilizantes e suas matérias primas, comércio, importação, exportação e distribuição de produtos agrícolas em geral, pesquisa, lavra, beneficiamento e industrialização de minérios utilizados como matérias-primas na fabricação de fertilizantes, conforme descrito em seu Estatuto Social (Doc. 01).

Informa que no estabelecimento que foi objeto da autuação em tela, atua no segmento de mineração, realizando a extração mineral e o beneficiamento da rocha contendo fosfato para, a

partir do concentrado fosfático, fabricar fertilizantes fosfatados para contribuir com a produção de alimentos no país.

Após plotar imagem de seu processo produtivo, aponta que para consecução do mesmo, composto de diversas etapas entre a extração do minério e a classificação do concentrado fosfático, utiliza energia elétrica que, em razão da grande monta, demanda a aquisição no ambiente de contratação livre (ACL).

Fala que as operações autuadas estão amparadas por regra constitucional e legal de não incidência do imposto estadual, eis que destinadas ao processo de industrialização de mercadorias, para além de o lançamento restar eivado de nulidade, ante a ocorrência de vícios que maculam a constituição do crédito tributário.

Esclarece que em função da Ata da Assembleia Extraordinária da Fosnor, de 01/02/2019, por ocasião da transferência de estabelecimentos comerciais da Galvani/GICS para si, sucedeu a autuada no tocante aos direitos e obrigações relacionados ao processo em tela, e, na qualidade de sucessora, a Fosnor requer a substituição processual no polo da demanda, excluindo-se a GICS e incluindo-a como sucessora e responsável.

A seguir, aponta ser o ICMS tributo de competência dos estados e do Distrito Federal, no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, que, deverá atender aos seguintes princípios:

- a) ser não cumulativo;
- b) a isenção ou não incidência limita o crédito da operação anterior e posterior;
- c) o imposto é disciplinado por Lei complementar.

Trazendo doutrina de Roque Carrazza transcrita, acerca da regra do ICMS, fala que no contexto dos autos a incidência do imposto sobre aquisição de energia elétrica está normatizada pela Constituição Federal, pela Lei Complementar 87/96, pela Lei Estadual 7.014/96 e pelo RICMS/BA.

Aduz estar o Auto de Infração eivado de nulidade, eis que o procedimento de constituição do crédito tributário não oportunizou à empresa a ampla dilação probatória na apuração dos fatos geradores, ao considerar a intimação para prestar esclarecimentos em momento posterior à da lavratura do mesmo, tendo sido efetuado o lançamento sem o devido levantamento dos eventos e sem motivação para a autuação.

Após reprodução do artigo 142 do CTN, pontua que no caso concreto não houve diligência do Fisco para apuração das atividades industriais exercidas ou sequer lhe proporcionando a oportunidade de responder a intimação para prestar esclarecimentos sobre as operações objeto da tributação.

Assevera que a fiscalização se iniciou em 05/03/2020, sendo lavrado o Auto de Infração em 31/03/2020, porém, foi intimada a prestar esclarecimentos a respeito do objeto da autuação em momento posterior, ou seja, em 01/04/2020.

Garante que o cotejo do Auto de Infração sinaliza que a autuação se respalda, exclusivamente, na celebração de contratos de compra e venda de energia elétrica o que, por si só, não é suficiente para a constituição do crédito tributário do ICMS, porque contrário a hipótese de incidência do imposto.

Nota que o Processo Administrativo resta maculado pela nulidade, ofendendo princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa e verdade material, este último, regente da atuação da Administração Pública Fazendária.

Define o Princípio do Devido Processo Legal, que assegura o cumprimento de todas as fases processuais, que devem ser cumpridas e garantidas, e acaso descumpridas algumas dessas fases, o princípio perde sua essência.

Evidencia que seu direito ao contraditório e ampla defesa sequer foi observado, perfazendo cerceamento de defesa, uma vez que o Fisco não promoveu a devida apuração dos elementos probatórios que permitiriam o reconhecimento da imunidade, nem mesmo oportunizando seu direito de defesa pela realização de vistoria *in loco* e de perícia, bem como pela análise minuciosa das robustas informações que lhes foram disponibilizadas pela entrega de seus documentos fiscais solicitados.

Entende que pela máxima da verdade material, decorrente do Princípio da Legalidade, caberia à Administração Pública buscar o reconhecimento da veracidade dos fatos, com utilização dos mais diversos meios de prova, ainda que esta verdade não esteja materializada regularmente, diante da obrigação de buscar a verdade substancial decorrente do próprio princípio da legalidade, pois só se é possível exigir tributo na exata medida da lei, ou o Fisco, na verificação da ocorrência no plano dos fatos, constata a subsunção do fato à norma (o que não ocorreu no presente caso, vez que não foi oportunizado momento para prestar esclarecimentos), caso contrário, agiu fora da legalidade, ferindo os princípios constitucionais supramencionados.

Reforça não estar o órgão fiscal adstrito ao formalismo exacerbado ou uma análise superficial do alcance de sua atuação cognitiva, e por outra perspectiva também teria o dever de buscar os elementos necessários para verificar a real ocorrência do fato jurídico tributário, e, por conseguinte, averiguar se realmente houve a incidência da norma jurídica prevista abstratamente.

Neste sentido, traz ensinamento de Alberto Xavier.

Consigna que além de analisar os requisitos formais do processo administrativo, perdura o dever de se buscar elementos que comprovem aquilo que realmente aconteceu, não podendo desprezar a realidade dos fatos, mas sim, juntamente com as partes, buscá-la sempre que possível, independentemente de presunções, indícios ou realidades anômalas.

À luz de tais princípios constitucionais, pondera que não deve o Auto de Infração prosperar, citando, ainda, lição de Maria Sylvia Zanella de Pietro.

Ante a hipótese que tem como remota, de ser a cobrança verberada mantida, ainda assim não deve o Auto de Infração prosperar, argui.

Após transcrever os artigos 16, 16-A, 17, e 34, da Lei 7.014/96, bem como os artigos 400 e 401 do Decreto 13.780/12, além do artigo 150, inciso II, § 2º, I e X, da Constituição Federal, sustenta que as aquisições de energia elétrica, para fins de incidência do imposto estadual, são operações amparadas pela regra imunizante constitucional.

Aduz que ao ser julgado o Recurso Extraordinário 198.988-5/SP, o STF definiu que o beneplácito constitucional da imunidade tributária abarca a hipótese de incidência do ICMS na unidade da federação da origem da energia elétrica, consoante trecho copiado.

Invoca, de igual modo, o artigo 2º, § 3º, III da Lei Complementar 87/96, igualmente reproduzido, para pontuar que a aquisição de energia elétrica destinada à industrialização configura hipótese legal de não incidência do ICMS expressamente tipificada no artigo 3º, inciso III, da mesma Lei Complementar 87/96, bem como o artigo 3º, inciso III, da Lei 7.014/96, copiados, sendo o caso dos autos, justificando o cancelamento da autuação pela ilegitimidade da cobrança.

Fala que da análise do lançamento, depreende que o crédito tributário de ICMS foi constituído com base nos contratos de compra e venda firmados para aquisição de energia elétrica, muito

embora mencionada operação, destinada ao ciclo de industrialização inerente às suas atividades empresariais, seja hipótese de não incidência do imposto por previsão legal e constitucional.

Traz à baila, julgamento do STJ, na sistemática de Recurso Repetitivo, que estabeleceu, para fins de creditamento e tratamento do ICMS, o emprego da energia elétrica levará em consideração o processo de industrialização regulamentado pelo Decreto 4.544/2002 (RIPI), em trechos copiados.

Defende que sendo assim, para que a operação seja enquadrada na precisão legal de não incidência, mister restar comprovado o processo de industrialização, conceituado no artigo 46 do CTN e no artigo 4º do RIPI/2010. Reproduz tais dispositivos.

Na situação fática em apreço, assevera ter celebrado contratos de compra e venda para aquisição de energia elétrica empregada, integralmente, na consecução de suas atividades, que consistem na industrialização de produtos químicos, fertilizantes e suas matérias primas, bem como na industrialização de minérios utilizados como matéria prima na fabricação de fertilizantes, atendendo ao requisito legal para enquadramento na não incidência do imposto.

Diz atuar desde a década de 80 na indústria de fertilizantes, configura a sua unidade de mineração destinada à extração mineral e o beneficiamento da rocha contendo fosfato para, a partir do concentrado fosfático, fabricar fertilizantes fosfatados para contribuir para a produção de alimentos.

Explicita que o ciclo produtivo dessas atividades é composto por diversas etapas, desde a extração do minério, até a classificação do concentrado fosfático, todos os quais demandam da utilização da energia elétrica adquirida no ambiente de contratação livre – ACL, ou seja, o emprego da energia elétrica no processo de industrialização efetuado é incontroverso.

Tal assertiva se confirma pelo Laudo Técnico elaborado para aferição do índice de aproveitamento de ICMS, o qual demonstra e comprova que 85,69% de toda a energia elétrica fornecida e adquirida é utilizada no processo de extração de minerais para industrialização de fabricação de adubos e fertilizantes agrícolas, arremata.

Invoca, mais uma vez, o artigo 3º, inciso III, da Lei 7.014/96, reproduzido, para registrar que a orientação traçada se alinha ao entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o tema, trazendo doutrina de Ricardo Fernandes Magalhães e Marco Aurélio Greco neste sentido.

De igual modo, menciona decisão não especificada do STJ, além de outra oriunda do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, na Apelação 0000933-81.2011.8.19.0066, julgada em 23/01/2019, transcritas.

Conclui no sentido de que inexistindo supedâneo legal para a tributação pretendida pelo Fisco nas aquisições de energia elétrica, porque destinadas ao processo de industrialização exercido em suas atividades empresariais. Justifica o completo cancelamento do Auto de Infração.

Argui, a seguir, ilegitimidade na cobrança verberada, eis que a base de cálculo do ICMS tomou por base a demanda da potência contratada de energia elétrica, e não a efetivamente consumida, divergindo do entendimento firmado pelo STF, em sistemática de Repercussão Geral, no Recurso Extraordinário 593.824 (Tema 176).

Aduz que ao citar os fundamentos legais que respaldaram a autuação, foi indicado que a metodologia aplicada foi o artigo 400 do RICMS/12 (transcrito), que toma por base “o valor da Nota Fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica”.

Esclarece que tal procedimento, porém, abarca valores referentes à demanda contratada na celebração de contratos de compra e venda (Doc. 05), alargando a base de cálculo do imposto

estadual que, no tocante à energia elétrica, deve incidir apenas sobre a demanda efetivamente consumida.

Analizando os contratos de compra e venda para aquisição de energia elétrica, constata que as quantias pagas não guardam correlação direta à demanda diretamente usufruída após a formalização do acordo, citando como exemplo, as condições de pagamento firmadas no contrato de compra e venda de energia elétrica com NC Energia S. A., utilizam de forma aritmética com aplicação da energia contratada, a energia consumida e o preço de venda.

Indica equívoco da Fiscalização ao fazer uso dos recolhimentos efetuados no cumprimento das condições dos contratos de compra e venda, pelo alargamento da base de cálculo do imposto, que deve considerar exclusivamente a demanda consumida de energia elétrica.

Aponta ser esta a previsão da Súmula 391 do STJ, editada em confirmação do julgamento realizado pela 1ª Seção no REsp 960.476, sob a sistemática dos Recursos Repetitivos, que *“O ICMS só deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, não constituindo hipótese de incidência o valor do contrato referente a garantir demanda reservada de potência”*.

Se apegar, ainda ao julgamento do STF, sob o rito da Repercussão Geral, de que a base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica, será referente ao efetivo consumo de energia elétrica, na forma do Tema 176, reproduzido, bem como decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no Recurso de Apelação 0045072-46.2010.8.05.0001, Relatora Sandra Inês Moraes Rusciollelli Azevedo, publicada em 22/01/2019, reproduzida em parte.

Justifica que a regra matriz de incidência do ICMS pressupõe a efetiva circulação de mercadorias, que não se confirma pela mera celebração de contratos, muito menos perfazendo sua base de cálculo o valor da contraprestação que não atinente a demanda de potência efetivamente utilizada, sendo a sua observância ao precedente medida amparada pelo artigo 116-A do RPAF/BA, transcrito.

Conclui que a base de cálculo utilizada eivou de nulidade o lançamento do crédito tributário, devendo ser cancelada a cobrança pretendida.

Aventa ser cabível sopesar, caso mantida a infração que a mesma operação faz jus ao crédito do imposto, inexistindo prejuízo ao Erário para motivar a autuação.

Adentra, a seguir, na análise dos princípios da legalidade, proporcionalidade e razoabilidade, que comprovem que a atuação da Administração Pública deve seguir os seus parâmetros, copiando o teor do artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, 19 e 20 da Lei Complementar 87/96, dos artigos 29, § 1º, inciso III, alínea “a”, item 2 e 33, inciso II, alínea “b”, da Lei 7.014/96, bem como trazendo texto doutrinário de Regina Helena Costa, a respeito da não cumulatividade.

Frisa que o conjunto probatório carreado, demonstra que a energia elétrica adquirida em operação interestadual foi empregada em processo de industrialização de minério de fosfato, de sorte que se justifica o reconhecimento do direito ao creditamento do imposto, invocando decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, na Apelação 0371713-90.2013.8.05.0001, Relatora Desembargadora Ilona Márcia Reis, publicada em 09/09/2016, igualmente plotada em trecho.

Entende ser de suma importância demonstrar a ausência de qualquer prejuízo para a entidade fiscal a justificar a aplicação do instituto da razoabilidade que encontra ressonância em adequar a providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato, sendo razoável o conceito que se infere, *contrario sensu*, vale dizer, escapa a razoabilidade *“aquilo que não pode ser”*.

Destaca lição de Celso Antônio Bandeira de Mello acerca de tal princípio.

Sustenta o cancelamento do Auto de Infração pela ausência de prejuízo ao Erário encontrar guarida no princípio da boa-fé, cuja função é estabelecer um padrão ético de conduta para as partes nas relações obrigacionais, na ideia de não fraudar ou abusar da confiança de outrem, porém, com o objetivo de estar em conformidade com as normas do ordenamento jurídico.

Aduz que a incidência dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e boa-fé, associados à previsão legal pelo creditamento do imposto na aquisição de energia elétrica destinada a processo de industrialização, levam à inarredável conclusão de que, ainda que incidente o ICMS, a operação implicaria o creditamento integral.

Cita doutrina de Elizabete Rosa de Melo, para finalizar no sentido de que em consonância à não cumulatividade do imposto, nos termos do exposto alhures, o cancelamento da autuação se justifica pelo direito ao creditamento e pela ausência de prejuízo ao Erário.

Aborda, a seguir, dever ser afastada a multa de ofício cominada, eis que revela natureza confiscatória, incompatível com os princípios constitucionais da Vedação ao Confisco e da Proporcionalidade e Razoabilidade.

Após transcrever o teor do artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei 7.014/96, observa ser a multa ali capitulada, além de inadequada, extremamente onerosa, visto que afronta princípios constitucionais, perfazendo imposição sancionatória fundada em norma infraconstitucional que não se coaduna com as prescrições contidas na Constituição Federal, sendo imperiosa a sua redução.

Reproduzindo o artigo 150, inciso IV, da Carta Magna, aduz que tal diretriz se aplica, *in totum*, às imposições sancionatórias como no caso, sendo evidentes que a aplicação de sanção sobre o valor do crédito tributário está longe de ser um parâmetro razoável, deixando de exercer um papel de amedrontamento, para se configurar em verdadeiro e inadmissível instrumento de confisco, afrontando também o direito de propriedade, encartado nos direitos e garantias fundamentais, assegurado constitucionalmente.

Argumenta que muito embora se defenda pela hipótese autorizativa da Lei, certo é que a cominação da multa deve corresponder aos valores instituídos pela nova ordem político-econômica, respeitando os ditames constitucionais que vedam quaisquer obrigações tributárias principais ou acessórias, com efeito de confisco, bem como a constatação de efetivo prejuízo ao Erário na conduta pela empresa apresentada.

Frisa ter sempre agido, de boa-fé, em suas obrigações tributárias, não podendo prevalecer multas com manifesto caráter punitivo, aplicável àqueles que agem de má-fé, seja por dolo, fraude ou simulação, o que, sem dúvida, não é o caso, sendo evidente que deverá ser observado o critério da proporcionalidade da sanção ao ato ilícito.

Diz que a atuação da Administração Pública, deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, conforme vem decidindo o Poder Judiciário, copiando Ementa do STJ no RE 728999/PR, relatado pelo Ministro Luís Fux.

De igual modo, traz entendimento doutrinário de Hely Lopes Meirelles a respeito.

Protestando por todos os meios de prova admitidos, requer a baixa em diligência para vistoria *in loco*, e perícia fiscal, a fim de ser verificada a ilegitimidade da cobrança exarada, consoante entendimento doutrinário reiterado, copiando trecho de produção literária de José Eduardo Soares de Melo, em curto parágrafo.

Aponta estar acostando laudo técnico que demonstra o aproveitamento da energia elétrica consumida no ciclo de industrialização inerente às atividades empresariais do estabelecimento, e

caso não seja entendido ser o Auto de Infração nulo, requer a baixa do feito em diligência, para a certificação da energia elétrica na hipótese de não incidência do ICMS prevista na legislação.

Pugna pela designação de perícia fiscal a fim de se apurar a nulidade do lançamento, em consonância com a jurisprudência do STF (RE 593.824 – Tema 176) e do STJ (Súmula 391), e o caráter excessivo das penalidades aplicadas, em contrariedade ao princípio da proporcionalidade e razoabilidade, diretrizes da atuação da Administração Pública, insculpidos no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal.

Por fim, requer o julgamento da impugnação apresentada, e seu julgamento procedente, para cancelar o Auto de Infração em razão da não incidência do imposto nas operações interestaduais de aquisição de energia elétrica destinada à industrialização de mercadorias, ou ao menos revistos, para que sejam afastados, os valores excedentes e as penalidades aplicadas.

Postula, com fundamento no artigo 145 do RPAF/99, pela produção de todos os meios de prova admitidos, para demonstrar a veracidade dos fatos alegados, reforçando, mais uma vez, o pedido para conversão do feito em diligência, e que as intimações relativas à presente impugnação sejam realizadas em nome de seu patrono, no endereço indicado, via carta registrada e com aviso de recebimento, sob pena de nulidade, consoante disposição do artigo 272, § 2º, do CPC, e dos artigos 108 e 109 do RPAF/99.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 266 a 269, após resumir a autuação, esclarecendo que os valores apurados tiveram por base as notas fiscais de entradas devidamente registradas, assegura ter sido o lançamento efetuado de forma compreensível, tendo sido indicados os dispositivos infringidos, a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não tendo constatado violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apuradas consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, observando, portanto, os requisitos previstos no artigo 39 do RPAF/99.

Resume os termos da defesa apresentada, e em seguida, observa, da análise dos argumentos ali trazidos, residir o cerne da questão no entendimento se um adquirente industrial, estranho ao ramo energético, deve pagar o ICMS incidente nas compras interestaduais de energia elétrica, quando da entrada em seu estabelecimento, mesmo que ela seja utilizada como insumo em seu processo produtivo.

Da análise da legislação pertinente ao assunto em voga, registra o equívoco dos argumentos defensivos, por descon siderar o verdadeiro alcance do regime constitucional da tributação da energia elétrica, conforme disposto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, reproduzido.

Aponta que o tema, levado recentemente a efeito pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no RE 748543, não deixa dúvida que o benefício fiscal instituído pelo dispositivo constitucional, anteriormente transcrito, não foi fundado em prol do consumidor, mas, do estado de destino dos produtos ali definidos, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo.

Expõe que este peculiar tratamento conferido pela Constituição Federal às operações interestaduais com energia elétrica e outros produtos, segundo tal julgado, apenas indica que o ICMS, não incidindo na origem, as operações que destinem estes produtos a outros estados devem ser tributadas no destino, ocorrendo, então o fato gerador da obrigação tributária com a entrada no estado destinatário.

Frisa que neste contexto, pouco importa a assertiva de não ter feito visita *in loco* para analisar o processo produtivo e a real utilização deste insumo, uma vez que a questão é ser ou não devido o ICMS no caso acima elencado.

Em relação ao suposto alargamento da base de cálculo, por ter utilizado o valor de contrato, e não o do efetivo consumo, aduz não proceder, tendo em vista que o documento que lastreou a cobrança não foi o contrato de compra, mas sim, a nota fiscal emitida pelo fornecedor e que foi devidamente registrada, e ao se observar a planilha originária do débito fiscal, se pode observar o campo com o número da nota fiscal e os valores dela extraídos.

Quanto ao argumento de não ter a falta de pagamento causado prejuízo ao erário, pois acaso o imposto fosse devido e pago poderia se apropriar do crédito, entende não poder prosperar, pois os eventos jurídicos aconteceram e são susceptíveis de apuração e cobrança, não cabendo discricionariedade pelo não lançamento fiscal.

Indica que no caso presente, nem todo o crédito é integralmente aproveitado, pois parte dos produtos fabricados tem tributação reduzida, conforme se pode observar no artigo 268, incisos LIII e LIV, § 1º do RICMS/12 copiados.

Conclui no sentido de que dessa forma, no caso em lide, não há que se falar em integralidade do crédito.

Em resumo, entende que o fato gerador do imposto ocorreu, e foi devidamente comprovado, não tendo a defesa apresentado justificativas para alterar o lançamento, motivo pelo qual mantém integralmente o mesmo.

Em 29/07/2021, o feito foi convertido em diligência destinada à PGE/PROFIS (fls. 273 e 274) para emitir parecer jurídico acerca do pedido formulado pela defendente (Fosnor - Fosfatados do Norte Nordeste S. A.), no sentido da substituição processual no polo da demanda, excluindo-se a GICS e incluindo-a como sucessora e responsável, lembrando o fato de este órgão ter adotado como parâmetro que Autos de Infração lavrados em situações análogas de sucessão, contra a sucedida, ainda que relativamente a fatos anteriores ao da sucessão (2018) deveriam ser contra a sucedida, a qual, no momento da sucessão assumiria não somente os ativos, como, igualmente, o passivo, inclusive o tributário.

Em caso de aceitação da substituição processual requerida, apontasse o modo como deveria ser feita.

Após tais providências com a produção das informações requeridas, o processo deveria retornar a este Conselho, para continuidade do trâmite processual.

Às fls. 279 a 288, o ilustre Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, após relatar os termos da diligência, observa se tratar o sujeito passivo da autuação uma Sociedade Anônima, estando sujeita aos artigos 223 a 226 da Lei 6.404/96 que preceituam a sucessão empresarial das S. A., por incorporação, fusão e cisão, os reproduzindo.

Após reconhecer a existência de formalidades legais para ocorrência da sucessão empresarial, observa não estarem nos autos as provas documentais do ato de incorporação indicado pela defesa, não se aplicando, assim, o quanto expresso no artigo 132 do CTN, mas sim, o artigo 133 de tal diploma legal.

Devolve o expediente ao CONSEF, a fim de que seja a empresa Fosnor – Fosfatados do Norte e Nordeste S. A. intimada a colacionar aos autos as provas documentais inequívocas de sucessão empresarial apontada, retornando os autos após o cumprimento do quanto solicitado.

Em 29/11/2021, a Junta de Julgamento Fiscal baixou o processo em nova diligência dirigida à empresa dita sucessora da autuada, a fim de que a mesma apensasse aos autos as provas documentais inequívocas da sucessão empresarial apontada quando da interposição da defesa administrativa.

Após tal providência, e atendida a solicitação, fosse o processo encaminhado diretamente à PGE/PROFIS, para fins de elaboração do Parecer solicitado anteriormente (fls. 289 e 290).

A empresa Fosnor – Fosfatados do Norte e Nordeste S. A. retornou ao processo (fls. 295 a 300), relata os fatos até então ocorridos de forma sumária, explicando de forma detalhada como ocorreu a sucessão empresarial e o fato de ter assumido as obrigações e ativos da sucedida, ora autuada, se tornando sua sucessora universal.

Argumenta que diante da documentação apresentada, fica demonstrada a sucessão empresarial ocorrida, requerendo a sua inclusão no polo passivo da demanda, e se excluindo a empresa autuada, cuja inscrição estadual se encontra devidamente baixada.

Reitera o pedido para a que as intimações e comunicações relativas ao feito, sejam realizadas em nome dos advogados indicados, novos procuradores, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico ou no endereço indicado.

Juntou documentos de fls. 302 a 474 que seriam comprobatórios das alegações postas.

Retornando indevidamente o processo para o CONSEF, ao invés de enviado diretamente para a PGE/PROFIS como solicitado, em 28/07/2022 o feito foi mais uma vez encaminhado em diligência, dirigida à PGE/PROFIS, para apreciação e análise da documentação apresentada por Fosnor – Fosfatados do Norte Nordeste S. A., referente à sucessão empresarial, com emissão de Parecer.

Retornando ao Dr. José Augusto Martins Júnior, este, às fls. 482 a 488 após tecer considerações acerca dos artigos 129 e 133, incisos I e II, do CTN, reproduzindo os mesmos, bem como o artigo 1.142 e seu § 1º, do Código Civil, igualmente copiado, assevera que o adquirente do estabelecimento ou do fundo de comércio responderá pelas dívidas existentes, sendo responsável tributário, integral ou subsidiariamente.

Confirma ter a empresa Fosnor – Fosfatados do Norte Nordeste S. A. tido pleno conhecimento da lide, inclusive, exercendo na sua inteireza o ônus defensivo, lhe parecendo ter havido convalidação dos atos posteriores à intimação do sujeito passivo, com a assunção do polo passivo da demanda pela sucessora, como, aliás, reforçado pela própria peça defensiva.

Transcreve, a respeito, teor de decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso, concluindo restar solar ser possível a convalidação, eis que ausente qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa e do contraditório, sublimando a possibilidade de redirecionamento de eventual execução fiscal para a incorporadora, conforme entendimento do STJ e Tribunais Estaduais, colacionando também decisão do TRF/2, se apegando, ainda na doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello e Juarez Freitas.

Conclui no sentido de ser perfeitamente possível que o *iter* procedimental se refaça plenamente perante o sucessor do sujeito passivo, observando-se os princípios prefaciais da ampla defesa e do contraditório e a aplicação do artigo 133 do CTN.

Por fim, submete o parecer à análise da Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA.

Às fls. 489 e 489-v, a Dra. Cláudia Guerra concorda com o opinativo a respeito da convalidação do ato administrativo em comento, desde que garantido o direito de ampla defesa e do contraditório, para fins de aplicação da regra do artigo 133 do CTN.

Foram os autos remetidos pelo órgão preparador para continuidade de sua instrução e julgamento em 11/01/2023, recebidos no CONSEF em 25/01/2023 (fl. 490), e distribuídos a este relator em 01/02/2023 (fl. 490-v).

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que a memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 04 e 05, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 07.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação.

Antes de qualquer apreciação, me posicionarei acerca do pedido de substituição processual no polo da demanda, feito pela empresa Fosnor, por ter sucedido a empresa autuada, na forma da documentação apresentada, o que motivou, inclusive, a remessa dos autos para apreciação e posicionamento da PGE/PROFIS, oportunidade na qual, o ilustre Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, com sua peculiar competência e capacidade, entendeu positivamente, ressalvada a garantia da ampla defesa e do contraditório, no que foi devidamente acompanhado pela ilustre Procuradora Assistente Dra. Cláudia Guerra.

Assim prescreve o artigo 133 do CTN: *“A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:*

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão”.

A responsabilidade tributária dos sucessores ali estabelecida determina que o adquirente do estabelecimento passe a ser o responsável pelos tributos devidos pelo fundo comercial adquirido.

Desta maneira no momento em que há a aquisição do fundo de comércio, o adquirente sucede o alienante com relação aos tributos devidos pelo estabelecimento comercial adquirido, podendo tal responsabilidade ser integral, se o alienante não mais explorar a atividade comercial negociada (hipótese do inciso I); ou, subsidiária, se o alienante continuar a exploração da atividade comercial ou iniciar nova atividade comercial, idêntica ou não à anterior, dentro de seis meses da data da alienação do fundo de comércio (previsão contida no inciso II).

Pertinente e relevante, para a configuração de sucessão empresarial, a cabal demonstração de ter havido a aquisição, por parte do sucessor, do fundo de comércio ou do estabelecimento, o que se confirma pela robusta e farta documentação trazida pela empresa sucessora aos autos, em atenção à solicitação da PGE/PROFIS.

Desta forma, com supedâneo no Parecer de fls. 482 a 489 acolho o pleito de substituição processual, devendo os atos serem realizados não mais em nome da autuada original, mas de sua sucessora, Fosnor – Fosfatados do Norte Nordeste S. A.

Relativamente ao pedido para realização de perícia/diligência, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alínea “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

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

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

II - de perícia fiscal, quando:

a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;

b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”.

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder as SEFAZ, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, sendo prescindível qualquer verificação *in loco* em seu estabelecimento, vez estar a lide circunscrita à discussão jurídica acerca da tributação da energia elétrica adquirida em operação interestadual.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o

magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes”.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

Lembro ainda, concorrer para o indeferimento do pleito, o não atendimento ao preceito estatuído no parágrafo único do artigo 145 do RPAF/99:

“Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.

Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço”.

Não foi feita pelo sujeito passivo qualquer quesitação que objetivasse resolver tal lide.

Quanto as questões preliminares, propriamente ditas, de logo, ressalto quanto a afirmação de que quando do procedimento fiscal não foi o contribuinte intimado a prestar esclarecimentos, que a Constituição Federal de 1988 dita que aos litigantes em processo administrativo são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (artigo 5º, LV), e, assim, meros procedimentos, onde não há conflito, não suscitam a aplicação do contraditório e da ampla defesa.

O Processo Administrativo fiscal Para a solução do litígio entre o Fisco e o sujeito passivo tributário, pois, somente surge com a “apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento de crédito tributário efetuado” (artigo 121, I, RPAF/99), o que significa dizer que a fase que podemos chamar de “oficiosa” engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do Auto de Infração ou Notificação Fiscal, aqui vigendo o princípio inquisitorial.

Posteriormente, a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte se insurgindo contra o lançamento efetuado. É nessa fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no artigo 5º, LV, da Constituição Federal, acima destacado.

Neste momento, o lastro probatório de que disponha a empresa autuada para se contrapor à acusação formulada é que deve ser apresentado, em nome dos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Inexiste qualquer obrigação do agente fiscal em momento anterior ao da constituição do crédito tributário oportunizar a empresa qualquer dilação probatória, embora, em caso de dúvida quanto a procedimento possa o mesmo envidar esforços neste sentido, não se podendo como pretende a empresa autuada, implicar nulidade ou invalidade do lançamento tributário a não adoção de tal procedimento, o que contribui para que tal argumento não prospere.

Em relação aos princípios acima enumerados (ampla defesa, motivação e contraditório) ditos violados pelo sujeito passivo, e lembrados pela PGE/PROFIS quando do Parecer emitido quanto a substituição processual, também não se apresentam violados no presente lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em prática do contribuinte que seria contrária à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, repito.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.

Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;

2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;

3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;

4- direito de apresentar defesa escrita”

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para a infração lançada, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Néilson Nery Costa assim entendido: *“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”*.

Da mesma forma, se obedeceu no lançamento os demais princípios norteadores do processo administrativo fiscal, o que enfraquece o argumento de nulidade, diante do entendimento do contribuinte de que o autuante não teria comprovado, sequer provado a ocorrência dos fatos geradores que dariam ensejo ao crédito tributário constituído pela autuação impugnada, não posso acolher.

E justifico: a infração se encontra estribada em levantamentos e demonstrativos que a atesta, de forma analítica, constantes da mídia de fl. 07, onde se indica e precisa os elementos necessários para a perfeita compreensão da mesma, inclusive lista, documento a documento, aqueles que serviram de base para a autuação, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente à acusação posta.

Igualmente, foram enumerados todos os documentos fiscais considerados para tal, e os resultados matemáticos obtidos, como listas de notas fiscais individualizadas, de forma a tornar possível ao contribuinte a verificação e conferência dos dados do lançamento, o que afasta, de igual modo, a tese defensiva, a qual não pode ser aceita.

Assim, a acusação, diferentemente do entendimento da defesa, foi sim, provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de o mesmo atender aos requisitos previstos na legislação em vigor, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.

Por outro lado, os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e como já dito, fartamente comprovados por documentos fiscais recebidos pelo contribuinte, além de sua EFD, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carreou documentos a sua impugnação, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente a acusação e dispor de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir a acusação inserida no corpo do Auto de Infração.

A hipótese de haver reparos ou ajustes a serem feitos no lançamento não o conduzem, necessariamente a nulidade, vez que corrigíveis, mas sim, em nome da justiça fiscal, na redução ou mesmo exclusão, em nada prejudicando o contribuinte autuado, ao contrário, podendo, se fosse o caso, reduzir os valores inicialmente lançados.

Também não posso acolher a tese defensiva de ter agido o autuante com alargamento da base de cálculo, ao desconsiderar a Súmula 391 do STJ, que determina que *“O ICMS só deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, não constituindo hipótese de incidência o valor do contrato referente a garantir demanda reservada de potência”*, uma vez que, contrariamente a afirmação da defesa, a autuação se lastreou não na celebração dos contratos de fornecimento de energia elétrica em si, mas sim, nas notas fiscais que representam o efetivo fornecimento de energia elétrica, sem vinculação com o limite acordado quando da celebração de contratos de compra e venda de energia elétrica.

Faz prova de tal afirmação o demonstrativo acostado às fls. 04 e 05, bem como a mídia de fl. 07, onde ali se percebe que a cobrança foi feita de acordo com a quantidade de MWh efetivamente fornecida.

Assim, por exemplo, no mês de fevereiro de 2018, a cobrança efetuada foi sobre fornecimento/consumo de 622 MWh, pela Nota Fiscal 20.176, enquanto no mês de março de 2018, a cobrança se deu pela Nota Fiscal 20.533, sobre 545 MWh, ao passo que em abril do mesmo ano, se lançou imposto sobre 382 MWh, conforme Nota Fiscal 20.975.

Acaso o lançamento estivesse baseado unicamente nos contratos, como sustenta a autuada, os valores seriam fixos, sem as alterações e variações acima indicadas.

A jurisprudência do STF (RE 593.824 – Tema 176) e do STJ (Súmula 391) foram igualmente respeitadas pelo autuante quando do lançamento, como visto em outro momento deste voto.

Pelas expostas razões, rejeito as arguições preliminares.

Passo a analisar o mérito da autuação, não antes indicando que o contribuinte autuado se encontrava inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, quanto ativo, na condição de “*Extração de minerais para fabricação de adubos, fertilizantes e outros produtos químicos*”, CNAE 08.91-6-00, estabelecido no município de Campo Alegre de Lourdes, Bahia.

A autuação diz respeito ao recolhimento do ICMS em aquisição interestadual de energia elétrica, para fins de utilização em processo da própria empresa autuada, a qual não revende tal energia adquirida, se resumindo a discussão apenas a questões de Direito quanto a incidência nas operações interestaduais de aquisição de energia elétrica destinadas a consumo em processo de industrialização ou comercialização e a razoabilidade na aplicação da multa no percentual de 60% frente à possibilidade de utilização do crédito fiscal sobre a energia elétrica adquirida e consumida em processo de industrialização ou comercialização.

Antes de mais nada, esclareço que o tema já propiciou acalorados e renhidos debates quanto a incidência ou não do imposto.

Num primeiro momento, vejamos o que nos diz a legislação a respeito:

A Constituição Federal, ao estabelecer os princípios acerca do ICMS determina:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

X - não incidirá:

(...)

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

Isso significa dizer que operações interestaduais de energia elétrica estão amparadas por não incidência tributária pelo ICMS.

A Lei Complementar 98/96, por seu turno, atendendo e cumprindo a determinação constitucional normatiza o imposto, determinando:

“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;”.

Já no artigo 2º, o mesmo diploma legal estipula:

“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.

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

No caso em comento, assim a referida Lei se posiciona:

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”.

Destaco ainda a disposição do artigo 11 da Lei Complementar em referência:

“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;”.

Assim, temos a caracterização do fato gerador, do sujeito passivo e do local da operação, sob o aspecto legal.

Na legislação estadual, a Lei 7.014/96, em consonância e alinhamento com a norma constitucional e da Lei Complementar assim determina:

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

(...)

§ 2º Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes,

energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento”.

Determina a ocorrência do fato gerador:

“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)”.

Define a figura do contribuinte:

“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)”.

Já o artigo 400 do RICM destaca:

“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”.

Esta é a normatização da situação a ser apreciada.

Como dito, diante de toda uma discussão acerca do tema, com uma série de teses defendidas, entendo ser o mais prudente, guiar-se pelas decisões dos Tribunais Superiores acerca da matéria, para a resolução da lide em questão.

Destaco a existência de julgado a respeito da matéria específica do presente lançamento, exarado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), pela sua 1ª Turma, em julgamento realizado em 06 de outubro de 2013, ao apreciar o REsp 1340323/RS assim se posicionou:

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

Federal. (RE nº 198.088, SP, relator o Ministro Ilmar Galvão). Recurso especial conhecido, mas desprovido”.

Ou seja: Por tal decisão, o entendimento da Primeira Turma do STJ foi no sentido de que o Fisco estadual pode cobrar ICMS sobre operações de compra e venda de energia elétrica interestaduais, desde que a compradora consuma a energia em processo de industrialização e comercialização de outro produto, que não a própria energia. (Grifei).

Para o relator para voto, Ministro Ari Parglender, acompanhado pela maioria de seus pares, somente não seria devido o imposto acaso as destinatárias/adquirentes da energia elétrica, no caso concreto, indústrias petroquímicas transferissem a energia adquirida para outra companhia, o que não ocorria, vez as mesmas empregarem a energia na produção, para industrializar polímeros, por exemplo, haveria a incidência do imposto, e como o ciclo de circulação do insumo termina nas mesmas, ou seja, nas indústrias petroquímicas, mesmo caso dos autos, conforme sobejamente demonstrado pela autuada, ela se caracterizaria como consumidora final da energia adquirida.

No mesmo sentido, vem se posicionando o Supremo Tribunal Federal, tomando como paradigma o RE 198.088/SP, Relatado pelo Ministro Ilmar Galvão, julgado em 17 de maio de 2000, no Pleno daquela Corte, no qual, por maioria, se decidiu que a imunidade prevista no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal incide apenas nas operações interestaduais entre refinarias e distribuidoras, e não entre essas e o consumidor final, sendo a benesse fiscal outorgada às operações de comércio de petróleo e de seus derivados entre estados federados excluídas aquelas operações interestaduais realizadas entre a distribuidora e o consumidor final.

Embora a matéria apreciada naquela ocasião fosse relativa a petróleo e seus derivados como já visto acima a benesse fiscal se encontra no mesmo dispositivo tanto para o petróleo, quanto para a energia elétrica, qual seja, o supramencionado artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Carta Magna, podendo relacionar como exemplo, o Recurso Extraordinário 374.933 do Distrito Federal, relatado pelo Ministro Dias Tófoli, na Primeira Turma, em 11 de março de 2014, à unanimidade, decidiu que, ao se destinar a consumidor final, sobre tais operações deveria incidir o ICMS, podendo, ainda, mencionar decisões da Segunda Turma do STF, a exemplo do RE 255.434/GO – AgR, cujo Relator foi o Ministro Gilmar Mendes, Dje de 14/03/08 e o RE 269.199/PB – AgR, que teve como Relator o Ministro Teori Zavascki, Dje de 22/05/13.

Na decisão do Ministro Tóffoli, destaco o seguinte trecho:

“Com efeito, a matéria não é nova na Corte. No RE nº 198.088/SP, Relator o Ministro Ilmar Galvão, julgado em 17 de maio de 2000, o Plenário da Corte, por maioria, já decidiu que a imunidade de que trata o art. 155, § 2º, X, b, da Constituição, não foi instituída em prol do consumidor, ressaltando que o beneplácito visa contemplar o ente federativo destinatário, a quem caberá todo o ICMS, desde a produção até o consumo”.

Em outro trecho, pontua:

“Ao meu sentir, o debate ocorrido naquela assentada sobre se o art. 155, § 2º, X, b, da Magna Carta albergaria uma norma de imunidade ou ‘não incidência’ é irrelevante para o deslinde da questão. A imunidade não deixa de ser uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. De outro giro, é de se privilegiar, no caso, não a interpretação meramente literal do texto constitucional, mas buscar, efetivamente, qual foi a vontade do legislador constituinte.

No paradigma, empresa estabelecida no Estado de São Paulo pretendia fosse declarada ilegítima a exigência por esse Estado do ICMS sobre lubrificantes e outros derivados de petróleo por ela adquiridos no Estado Rio de Janeiro, na qualidade de consumidora final. Na ocasião o Ministro Nelson Jobin explicitou a sistemática adotada pelo legislador constituinte de 1988.

‘Vejam bem o que se passou, basicamente, na questão do petróleo. O sistema tributário anterior tinha imposto específico para energia elétrica e petróleo, que eram os chamados impostos únicos de competência da União, ao qual ela teria uma distribuição entre os Estados, distribuíam parcelas de arrecadação do imposto único, que eram as do art. 21, inciso VIII, da Constituição anterior, imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, e também imposto sobre minerais, aquelas alíquotas chamadas impostos únicos. O que se fez em 1988? Colocou-se, em 1988, na base do ICMS essas operações, destruiu-se os impostos únicos, desapareceu e ampliou-se a base do ICM. O ICM anterior a 1988 era restrito, excluídas todas essas mercadorias referidas, esses bens lubrificantes e petróleo, e também estavam excluídos os serviços. Em 1988, amplia-se a base do ICMS para incluir serviços não excludentes, depois, por uma questão decorrente da própria Constituição, não excludentes, depois, os serviços municipais, o imposto de serviço atribuído aos Municípios, e incluiu-se, também, todos aqueles bens que compunham a base do chamado imposto único. Aí, surge um problema, os Estados produtores de energia elétrica e de petróleo passariam, tendo em vista regras específicas do ICM, a perceber todos os ICMS nas operações interestaduais, ou seja, os Estados produtores, no caso específico, fundamentalmente Sergipe, Rio, São Paulo e Bahia, passariam a perceber integralmente todo o tributo. Resolveu-se o quê, aí? Resolveu-se estabelecer, exatamente, que para essas hipóteses, ou seja, nestas circunstâncias em que houvesse a circulação de bens, que eram bens produzidos pela União em territórios dos Estados, para o qual todos os Estados haviam contribuído. O que se estabeleceu? Estabeleceu-se o princípio puro do destino, qual seja o tributo, que poderia ser arrecadado na origem, passou a ser arrecadado integralmente no destino’.

Nessa linha, embora uma leitura apressada do dispositivo constitucional possa levar à conclusão de que toda e qualquer operação interestadual com combustíveis e outros derivados de petróleo estaria à salvo da tributação, o fato é que a norma imunizante, ‘Não beneficia, portanto, o consumidor, mas o Estado de destino do produto, ao qual caberá todo o tributo sobre ele incidente, até a operação final. Do contrário, estaria consagrado tratamento desigual entre consumidores, segundo adquirissem eles os produtos de que necessitam, no próprio Estado, ou no Estado vizinho, o que não teria justificativa’.”

Na decisão ali mencionada, prolatada pelo Ministro Ilmar Galvão, se destaca o entendimento:

“Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Consequente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu”.

Esclarecida a questão, também entendo de extrema pertinência mencionar a seguinte posição do STF a respeito da matéria:

“EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDOR FINAL, PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE DESTINO. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. De acordo com o artigo 20, §1º, da Constituição Federal, é assegurada à União (EC 102/2019), aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a participação no resultado da exploração, no respectivo território, de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais. 2. Somente os Estados de destino (Estado em que situado o adquirente) podem instituir ICMS sobre as operações interestaduais de energia elétrica, nos termos do artigo 155, §2º, X, ‘b’ da Constituição Federal. Precedentes: RE 198088, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ 05/09/2003. 3. Recurso Extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul a que se dá provimento, para julgar improcedente o pedido inicial. Tema 689, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “Segundo o artigo 155, § 2º, X, b, da CF/1988, cabe ao Estado de destino, em sua totalidade, o ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a consumidor final, para emprego em processo de industrialização, não podendo o Estado de origem cobrar o referido imposto”. (RE 748543, Relator: Ministro Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão:

Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-224 DIVULG 09/09/2020 PUBLIC 10/09/2020)"

Rememorando os motivos e fatos determinantes para tal decisão, lembro ter sido tal Recurso interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul contra decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que entendeu o não cabimento da incidência do imposto quando a energia comercializada for destinada ao processo de industrialização, que, no exame de recurso especial de uma empresa de compra e venda de energia elétrica, originariamente, o recorrido, agente autorizado para compra e venda de energia elétrica no mercado atacadista e sediado no Estado do Paraná, sofreu diversas autuações do fisco do Estado do Rio Grande do Sul, materializadas nos Autos de Lançamento 0012592625 e 0012592633, por ter celebrado contrato de compra e venda de energia elétrica com a Ipiranga Petroquímica S/A, posteriormente sucedida pela Braskem S/A, empreendimento com domicílio fiscal no Estado do Rio Grande do Sul, cujo objeto era o fornecimento de trinta megawatts médios para o processo de industrialização de polietilenos e propilenos pelo período de 1º de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2006.

No STF, o Rio Grande do Sul defendeu que, de acordo com a jurisprudência do Supremo, o benefício previsto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea b, da Constituição Federal (CF) não foi instituído em prol do consumidor, mas do estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo.

Em seu voto acolhido pela maioria do Pleno, o Ministro Alexandre de Moraes afirmou que, de acordo com a regra constitucional, não há incidência do ICMS sobre operações que destinem a outros estados petróleo e derivados e energia elétrica.

Explica que são poucos os estados que concentram a maior produção de petróleo e de recursos hídricos para fins de geração de energia, e assim, poucos estados também se beneficiam da participação no resultado da exploração. *“Se o estado de origem recebesse, adicionalmente, o ICMS na operação de venda da energia, estaríamos diante de evidente violação ao pacto federativo”*, afirmou.

Ainda no embasamento de seu voto, se posiciona no sentido de que a vedação para cobrança do ICMS disposta no artigo 155 da Constituição se direciona apenas aos estados de origem, os maiores produtores de petróleo e energia elétrica, apontando que *“A norma teve por escopo beneficiar o estado de destino, e não o de origem, tampouco o contribuinte do tributo”*.

A tese de repercussão geral fixada no julgamento foi a seguinte: *“Segundo o artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea ‘b’, da Constituição Federal de 1988, cabe ao estado de destino, em sua totalidade, o ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a consumidor final, para emprego em processo de industrialização, não podendo o estado de origem cobrar o referido imposto”*. (Grifei).

Esta é nitidamente a situação da autuada, que utiliza da energia elétrica adquirida para usar em sua atividade de produção e/ou extração, conforme explicita em sua impugnação, se constituindo, pois, na condição de consumidora final dela.

Ou seja: é inconteste a incidência do ICMS em tais situações como a autuada.

Em relação ao direito ao crédito da operação ou sua restrição, em primeiro lugar, é de bom alvitre se registrar que em momento algum dos autos se aventou tal possibilidade.

Para o uso do crédito fiscal, é primordial e essencial que haja recolhimento do imposto, o que não se tem notícia nos autos, e em caso de recolhimento, se trataria de uso extemporâneo de crédito fiscal, que deve ser comunicado e requerido junto ao órgão da jurisdição do contribuinte, não tendo o CONSEF tal atribuição.

Quanto ao argumento de ter agido de boa-fé, lembro que na forma do artigo 136 do CTN, “*Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

De tal intelecção facilmente se conclui que a mera inobservância de uma lei, ainda que não configure crime, se constitui em uma infração, e por consequência, sujeita a apenação.

A tal fato de a caracterização da infração não depender da intenção do agente, grande parte da doutrina defende que em Direito Tributário a responsabilidade por infrações é objetiva, sendo aquela que não considera a intenção do agente, vale dizer, não é determinante ter o agente agido com dolo ou culpa.

Ao agir de “boa-fé”, para o direito tributário, diferentemente de outros ramos do direito, é indiferente tal conduta, independe da presença de elemento subjetivo, e para que exista a responsabilidade tributária do artigo 136, do CTN, é apenas suficiente que haja a prática de infração e que seu autor seja conhecido, não importando os efeitos e ou consequências desse ato, nem mesmo a intenção do agente em cometê-la.

Esta figura, entretanto, tem sido questionada, especialmente quanto a necessidade da busca da boa-fé em direito tributário, uma vez que a este se aplicaria o princípio da estrita legalidade, uma vez que as condutas relativas ao direito tributário estão prescritas na legislação e, em regra, não dariam margem à verificação de existência ou não de boa-fé.

A norma tributária ou é cumprida ou se cometeu infração e, consequentemente, tal contribuinte deve sofrer a correspondente penalização pecuniária, ainda que o STJ a tenha considerado quando da edição da Súmula 509, oriunda do Recurso Especial Repetitivo 1.148.444, com o seguinte teor:

“É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”.

A situação dos autos, pois, difere totalmente daquela enunciada na Súmula, até pela prática reiterada do contribuinte quanto a não tributação, como se verá adiante, o que concorre para o não acolhimento da tese defensiva suscitada.

Registro ser o entendimento ora apontado no presente voto assente neste Conselho, a se perceber pelos julgados constantes dos Acórdãos CJF 0007-11/20, CJF 0298-12/20-VD, CJF 0206-11/22-VD, CJF 0139-12/20-VD e CJF 0328-11/21-VD, este último, onde figura no polo passivo a empresa Fosnor, sucessora da autuada, e no penúltimo a decisão foi contra a empresa Galvani Indústria, Comércio e Serviços S. A. (Gics Indústria, Comércio e Serviços S. A. [Fosnor - Fosfatados do Norte Nordeste S. A.]), do qual fui o relator em primeira instância (Acórdão JJF 0225-04/18), ainda que ensejando acalorados debates a respeito do tema, como anteriormente firmado.

Da mesma maneira, A PGE, tem entendido em diversos pareceres emitidos, que não há que se falar em não incidência quando existente um processo fabril de outros produtos tendo como insumo ou força motriz a energia elétrica, uma vez que a mesma é consumida neste processo, diferente da transformação num processo de industrialização dela mesma, baseado na decisão neste sentido da 1ª Turma do STJ no REsp 1.340.323, já visto anteriormente.

O entendimento majoritário da Turma, como já dito linhas acima, considerou que companhias que adquirem energia elétrica em operações interestaduais e a utilizam na industrialização ou comercialização de outros produtos podem ser consideradas como consumidoras finais da energia, atraindo, portanto, a incidência do imposto.

De acordo com o ministro Ari Pargendler, relator do voto vencedor, o vendedor só estaria isento do imposto se as empresas adquirentes da energia elétrica a revendessem para outras companhias, ou se industrializassem a própria energia.

“Se for objeto de industrialização ou de comercialização sem ser consumida, a energia elétrica está fora do âmbito da incidência do imposto; não estará se for consumida pelo consumidor final no processo de industrialização ou comercialização de outros produtos”, esclareceu.

Em sua fundamentação no voto proferido, seguiu a posição do Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário 198.088, da relatoria do Ministro Ilmar Galvão, considerando que o ciclo de circulação da energia foi finalizado nas empresas adquirentes da mesma, por isso elas foram consideradas como consumidoras finais, já que utilizam a energia para a produção de polipropileno e polietileno, produtos que a industrializam.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como excessivo, desproporcional e desarrazoada da multa sugerida na infração (60%), algumas observações são pertinentes.

A primeira delas, é quanto a inconstitucionalidade. Existe vedação a tal apreciação conforme se depreende da leitura do artigo 125, inciso I da Lei 3.956/81, segundo o qual, *“Não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade”*.

Outro aspecto a ser observado, diz respeito a autoridade administrativa responsável pelo lançamento tributário, que deve observar algumas peculiaridades de conduta ao realizá-lo.

Dentre os princípios vigentes no processo administrativo, a serem por ele obedecidos, um deles, da mais alta importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei”.

No campo tributário, como já visto anteriormente, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *“nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

Diante do fato de não se resumir a legislação tributária somente às leis em sentido estrito, a distinção entre os princípios é de grande importância. Segundo o CTN, a legislação tributária compreende também *“...as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”*.

Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *“O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”*.

Já em *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, este doutrinador sustenta que *“De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada.*

No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas consequências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode

criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só à lei -tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmites e formalidade exigidos pela Constituição - é dado criar ou aumentar tributos”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os seus percentuais de redução, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, ao realizar o lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, a sua aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante ou vontade de quem quer que seja.

A respeito do aspecto confiscatório, pertinente mencionar o fato de ter o STF no mês de fevereiro de 2022, reconhecido a repercussão geral no RE 1.335.293, a fim de discutir, quanto ao mérito, o tema 1.195, assim definido: *“Possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% do tributo devido”*.

Se encontra no STF para ser apreciado o RE 1.335.293/SP, cuja relatoria se encontra a cargo do Ministro Cássio Nunes Marques, por meio do qual se decidirá se multas não qualificadas, como a do presente caso, podem ultrapassar 100% do tributo devido.

Houve o reconhecimento da repercussão geral em 18 de fevereiro de 2022, à unanimidade. No texto em que constatou a possibilidade de julgamento do tema pelo STF o relator, ministro Luiz Fux, expôs precedentes do Supremo sobre o assunto, que proíbem penalidades superiores ao valor do tributo devido, oportunidade na qual destaco, pela sua pertinência, o seguinte trecho, datado de 17/12/2021, no exercício da Presidência da Corte, ao se manifestar sobre a matéria:

“Destarte, a vexata quaestio transcende os limites subjetivos da causa, porquanto o tema em apreço sobressai do ponto de vista constitucional (vedação ao efeito confiscatório na seara tributária), notadamente quanto à necessidade de se conferir balizas adequadas, em precedente qualificado pela repercussão geral, quanto à fixação de multas fiscais de caráter punitivo não qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio.

Configura-se, assim, a relevância da matéria sob as perspectivas econômica, social e jurídica (artigo 1.035, § 1º, do Código de Processo Civil), bem como a transcendência da questão cuja repercussão geral ora se submete ao escrutínio desta Suprema Corte. Nesse sentido, tenho que a controvérsia constitucional em apreço ultrapassa os interesses das partes, avultando-se relevante do ponto de vista econômico, político, social e jurídico.

Ex positis, nos termos do artigo 1.035 do Código de Processo Civil de 2015 e artigos 323 e 326-A do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, manifesto-me pela EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO SUSCITADA e submeto o tema à apreciação dos demais Ministros da Corte”.

É o caso do ARE 1.307.464, julgado entre 07 e 14 de maio de 2021 pelo plenário virtual da 2ª Turma, e publicado em 07/06/2021, tendo como Relator o Ministro Edson Fachin. Pela decisão unânime, se considerou regular lei de Santa Catarina de multa no percentual de 50% do tributo devido, sob o seguinte argumento consoante consta na Ementa:

“AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA ART. 51, I, DA LEI 10.297/1996. 50% DO VALOR DO TRIBUTO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.

1. A jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.

2. Agravo Regimental a que se nega provimento”.

Destaco do Acórdão proferido os seguintes trechos:

“No que diz respeito ao art. 150, IV, da Constituição, observo que a jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.

Confirmam-se, a propósito, os seguintes precedentes:

(...)

‘Agravo regimental no recurso extraordinário. CDA. Nulidade. Alegada violação do art. 5º, LV, da CF/88. Matéria infraconstitucional. Afronta reflexa. Multa. Caráter confiscatório. Necessidade de reexame de fatos e provas. Taxa SELIC. Constitucionalidade. 1. A afronta aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa ou do contraditório, quando depende, para ser reconhecida como tal, da análise de normas infraconstitucionais, configura apenas ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal. 2. Ambas as Turmas da Corte têm-se pronunciado no sentido de que a incidência de multas punitivas (de ofício) que não extrapolem 100% do valor do débito não importa em afronta ao art. 150, IV, da Constituição. 3. Para acolher a pretensão da agravante e ultrapassar o entendimento do Tribunal de origem acerca da proporcionalidade ou da razoabilidade da multa aplicada, seria necessário o revolvimento dos fatos e das provas constantes dos autos. Incidência da Súmula nº 279/STF. 4. É firme o entendimento da Corte no sentido da legitimidade da utilização da taxa Selic como índice de atualização de débitos tributários, desde que exista lei legitimando o uso do mencionado índice, como no presente caso. 5. Agravo regimental não provido. ’ (RE 871174 AgR, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe 11.11.2015) ”.

(...)

Especificamente sobre o caso dos autos, destaco, por oportuno, o seguinte julgado:

‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 50% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. PRECEDENTES. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Dessa forma, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, que busca desestimular a burla à atuação da Administração tributária, mostra-se possível a aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. Agravo regimental a que se nega provimento. ’ (ARE 787.564-AgR, de relatoria do Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 05.02.2015). Ante o exposto, nego

provimento ao recurso extraordinário, nos termos do art. 932, IV, a e b, do Código de Processo Civil e art. 21, §1º, do RISTF.

(...)

Com efeito, conforme exposto na decisão recorrida e na decisão que analisou os embargos de declaração, a orientação já sedimentada na Corte é no sentido de que o efeito confiscatório em multas que pode facilmente ser analisado em recurso extraordinário, por não depender da análise de prova ou da legislação infraconstitucional, é quando a penalidade pecuniária se traduza em valor superior ao do tributo devido. No caso dos autos, além dos julgados já citados, que trataram de questão semelhante à dos autos, há precedentes específicos que concluíram pela ausência do caráter confiscatório da multa em debate. Nesse sentido: 'AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 50% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. PRECEDENTES. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Dessa forma, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, que busca desestimular a burla à atuação da Administração tributária, mostra-se possível a aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. Agravo regimental a que se nega provimento. ' (ARE 787.564-Agr, de relatoria do Min Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 05.02.2015) além disso, é de se reconhecer que eventual discussão sobre a natureza da multa, se moratória ou punitiva, com a finalidade de submissão da questão ao Tema 816 da Repercussão Geral, é inviável na via extraordinária, em especial por já ter a Corte analisado questão idêntica em outros julgados e concluído pela ausência do efeito confiscatório.

Ante o exposto, voto pelo não provimento do presente agravo regimental".

Posso, ainda, pela sua pertinência, trazer decisão relativa a Apelação Cível 1009578-58.2014.8.26.0590, julgada pelo tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, através da sua 6ª Câmara de Direito Público, decisão do Desembargador Reinaldo Miluzzi, julgada em 28/09/2020, cujos trechos destaco:

"No mais, verifico que a multa punitiva não se mostrava excessiva em relação à gravidade da infração.

É certo que, ainda que a multa punitiva tenha natureza sancionatória, sendo fixada de modo a desencorajar a prática de novas infrações tributárias, sua imposição não pode exceder os limites da razoabilidade, sob pena de configuração de confisco.

A propósito, o Supremo Tribunal Federal assentou entendimento no sentido de que a multa que ultrapasse o valor do débito principal possui caráter confiscatório, devendo ser reduzidas a patamares razoáveis:

'TRIBUTÁRIO MULTA VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO CONFISCO ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ Pleno, relator ministro Ilmar Galvão e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral. ' (RE 833106 Agr, Relator (a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 25/11/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-244 DIVULG 11-12-2014 PUBLIC 12-12-2014)

'AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MULTA FISCAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AGRAVO IMPROVIDO. I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. Precedentes. II Agravo regimental improvido. ' (RE 657372 Agr, Relator (a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 28/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-108 DIVULG 07-06-2013 PUBLIC 10-06-2013).

Nesta linha, também já se posicionou esta Câmara: 'APELAÇÃO Ação anulatória de débito fiscal Não recolhimento de ICMS Multa de mais de 300% sobre o débito Pretensão de anulação do AIIM

Procedência Reforma que se impõe Multa punitiva, de fato, excessiva e de caráter confiscatório Auto de infração que não merece ser anulado, contudo Subsiste o débito de ICMS e a infração, com a correspondente penalidade Redução da multa ao patamar de 100% do débito fiscal Precedentes Apelação e reexame necessário parcialmente providos'. (Apelação nº 0020677-43.2010.8.26.0053, Rel. Des. Maria Olívia Alves, j. em 13/04/2015).

No caso em apreço, a multa foi calculada no patamar correspondente a 100% do valor do crédito, consoante se verifica no demonstrativo de cálculo de fls. 88, não sendo desproporcional em relação à gravidade da infração.

Assim, de rigor a reforma da sentença neste ponto, para manter a multa punitiva no valor equivalente a 100% do débito".

Por conta de tais decisões recentíssimas, não posso considerar os paradigmas trazidos, por se referirem a decisões bem mais antigas ou em desarmonia com o entendimento acima exposto, que não refletem o entendimento atual das Cortes Superiores do país.

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Quanto ao fato de afirmar ter agido de boa-fé, e que a imposição de multa punitiva não poder prevalecer, posso esclarecer ainda, em acréscimo ao já dito, que a legislação, especialmente a contida no artigo 136 do CTN, assim prevê:

"Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato".

A legislação estadual que determina a imposição de multa, não considera, sequer agrava a multa, pela existência ou não de dolo, fraude ou simulação, como legislações de outros tributos, de outros entes, senão aplica a penalidade pela constatação e confirmação de prática infracional à legislação tributária, caso em tela, além do que, em momento algum, se aventou a hipótese de ter agido o contribuinte de má-fé, com dolo, fraude ou simulação.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, por falta de previsão legal.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Observo que apesar de invocado pelo defensor da empresa, o artigo 272, § 2º do CPC, aponta no seguinte sentido:

“Art. 272. Quando não realizadas por meio eletrônico, consideram-se feitas as intimações pela publicação dos atos no órgão oficial.

(...)

§ 2º Sob pena de nulidade, é indispensável que da publicação constem os nomes das partes e de seus advogados, com o respectivo número de inscrição na Ordem dos Advogados do Brasil, ou, se assim requerido, da sociedade de advogados”.

Primeiramente, outra forma de intimação somente pode ser adotada se não for utilizada a por meio eletrônico, no caso do estado da Bahia, o DTE. Em segundo, diante do fato de que no edital de convocação para o julgamento, o nome do advogado é publicado, o que ocorreu no presente caso, ainda que na forma do artigo 180 do RPAF/99, a aplicação do CPC seja de natureza subsidiária, não sendo a presente hipótese.

Com base nos argumentos expostos, tenho o Auto de Infração como procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **279691.0010/20-0**, contra **FOSNOR - FOSFATADOS DO NORTE NORDESTE S. A., sucessora de GICS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS S. A.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$ 326.200,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala de Sessões Virtual do CONSEF, 08 de março de 2023.

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR