

PROCESSO - A. I. Nº 279691.0010/20-0
RECORRENTE - FOSNOR - FOSFATADOS DO NORTE NORDESTE S.A. (sucessora de GICS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS S.A.)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 6ª JJF nº 0051-06/23-VD
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/07/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0245-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL POR CONSUMIDOR FINAL. INCIDÊNCIA. CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE - ACL. Razões recursais não foram capazes de elidir a acusação. O imposto só não incide sobre a entrada, no território do Estado destinatário, decorrentes de 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 (Art. 2º, § 1º, III da LC nº 87/96). Está demonstrado nos autos, inclusive sem controvérsia entre as partes, que as operações de entradas de “energia elétrica” objeto da autuação são consumidas na industrialização de outros produtos. Afastada a nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2020, em razão da seguinte irregularidade:

***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 em Ambiente de Contratação Livre – ACL, estando ele conectado diretamente à Rede Básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, nos meses de janeiro a dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 326.200,68, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.*

A 6ª JJF julgou Procedente o Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0051-06/23-VD (fls. 501 a 527), com base no voto a seguir transcrito:

“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 posicionei 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 Nelson 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 carregou 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 Tófoli, 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 Jobim 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 inteligência 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 pena.

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, conseqüentemente, 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 destacou, 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.

Observe 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.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 536 a 549), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, preliminarmente, suscitou a nulidade da autuação, por não ter sido oportunizada a ampla dilação probatória quando da apuração dos fatos geradores, tendo sido o lançamento realizado com base em “suposições” fiscais ou na incompleta averiguação dos fatos e documentos.

Aduziu que não está sujeito à tributação pelo ICMS ao Estado da Bahia, Estado de Destino da operação, nos termos do Art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88, Art. 3º, III da LC nº 87/96, e do Art. 3º, III da Lei Estadual nº 7.014/96, e que 85,69% da energia elétrica adquirida é utilizada no processo de industrialização dos produtos que fabrica.

Alegou que, embora a posição da fiscalização seja a de que só se pode considerar “industrialização” o processo mediante o qual se obtém a transformação da própria energia elétrica, não se pode confundir o sentido semântico do vocábulo “industrialização” para efeitos de tributação pelo ICMS com aquele utilizado para efeitos de cobrança do IPI, sendo coisas completamente distintas, ignorando por completo o fundamento da norma, sendo notório que não se praticam operações de industrialização de energia.

Explicou que o conceito de industrialização para fins de IPI diz respeito a modificação da própria mercadoria, ou seja, que realize uma operação que modifique a sua natureza, e, já no caso do ICMS, que tem em sua natureza não a mercadoria em si e a circulação que dela decorre, a expressão “industrialização”, a que se refere o Art. 3º, III, da Lei Kandir, claramente se refere à operação de circulação de mercadorias destinadas a um processo de industrialização - ou seja, utilizada como insumo.

Acrescentou que, considerando que a energia elétrica consumida no processo industrial de fabricação de bens tributados posteriormente pelo ICMS compõe o custo de produção e, em última análise, a base tributável da operação subsequente, o objetivo do legislador complementar foi transferir integralmente a arrecadação do ICMS em operações interestaduais de sua natureza ao Estado destinatário, sendo que 85,69% de toda a energia elétrica que adquire é utilizada no processo de fabricação e produção de adubos e fertilizantes agrícolas.

Destacou que há decisões judiciais neste sentido, a exemplo da Apelação Cível nº 0000930-29.2011.8.19.0066, e que o STF, no julgamento do RE 748.543 (Tema 689), não declarou a inconstitucionalidade dos Arts. 2º, § 1º, III e 3º, III da LC nº 87/96, mas que este dispositivo afasta a incidência do ICMS nas operações interestaduais de energia elétrica quando destinadas à industrialização.

Defendeu ainda que não ocorreu qualquer prejuízo ao Erário Público que justifique a manutenção da autuação, pois o fato de não considerar a entrada da energia elétrica no seu estabelecimento como sujeita à incidência de ICMS teve como consequência apenas impossibilitar a utilização dos créditos de ICMS na etapa seguinte, já que todas as operações subsequentes - de saída dos produtos industrializados - foram devidamente tributadas, em razão do princípio da não cumulatividade, refletido nos Arts. 19, 20 e 33, II, “b” da Lei Complementar nº 87/96.

Apresentou ainda como argumento subsidiário a incidência do ICMS somente em relação à energia elétrica efetivamente consumida, e não sobre a demanda de potência contratada, conforme consta no Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica e nas notas fiscais emitidas pelo remetente, conforme tese fixada pelo STF em sede de repercussão geral no RE nº 593.824 (Tema 176).

Sustentou que os juros cobrados devem ser limitados à Taxa SELIC, percentual estabelecido para os tributos federais, conforme reconhecido pelo STF ao apreciar o RE nº 183.903 e a ADI nº 442.

Discorreu sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no percentual de 60% do valor do imposto, sob o argumento de que são inconstitucionais as multas aplicadas no percentual de 100% ou mais do valor do tributo devido, sendo duas as possíveis soluções, sucessivas, para o caso:

- i. Declarar nula a CDA, já que por ser inconstitucional, a lei que imputa penalidade nesse patamar não é lei, não sendo passível de gerar quaisquer efeitos, pois a ninguém obriga; ou, sucessivamente:
- ii. Caso não se entenda pela nulidade, em face do reconhecimento do caráter confiscatório da multa pelo STF, deve ser aplicada a multa com percentual logo abaixo a 100% e com previsão expressa na legislação específica.

Requeru o conhecimento e acolhimento do Recurso Voluntário, reformando a decisão proferida para o fim de julgar nulo ou improcedente o Auto de Infração, frente as nulidades arguidas e aos fundamentos de mérito apresentados, e, subsidiariamente, havendo manutenção da decisão, seja recalculado o ICMS considerando como base de cálculo a energia elétrica efetivamente consumida, ou ainda, reduzida a multa a ser aplicada para o patamar mínimo previsto na legislação estadual.

Solicitou que as intimações sejam publicadas somente em nome de seu advogado sob pena de nulidade.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS não recolhido incidente sobre a entrada de Energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre – ACL, estando ele conectado diretamente à Rede Básica de transmissão, para fim de seu consumo próprio, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada.

No que concerne à solicitação do Autuado de que as intimações sejam enviadas ao seu patrono, para fins de recebimento das comunicações no presente feito, inexistente óbice ao seu atendimento, mas ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Inicialmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do RPAF/99.

O Autuado suscitou a nulidade da autuação, por não ter sido oportunizada a ampla dilação probatória quando da apuração dos fatos geradores, com o lançamento realizado com base em “suposições” fiscais ou na incompleta averiguação dos fatos e documentos.

Os demonstrativos apresentam de forma cristalina a infração, indicando o número do documento fiscal, data, CNPJ, UF Origem, base de cálculo, alíquota, redução de base de cálculo e o valor do ICMS devido, não se referindo a qualquer suposição ou presunção para a apuração do imposto.

Verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto apurado conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O Autuante, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, verificou a ocorrência do fato gerador, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade.

A ampla dilação probatória não se refere ao procedimento de lavratura do Auto de Infração, mas ao processo administrativo tributário, ora em fase de recurso, tendo o Autuado apresentado os argumentos que considerou suficiente para elidir a acusação, os quais foram analisados de forma extensa, profunda e detalhada pelo julgamento de piso, o qual está sendo revisado nesta sessão de julgamento, sendo que as alegações de não incidência do imposto serão avaliadas quando da análise do mérito.

Sendo assim, afasto a nulidade suscitada.

Destaco que já me manifestei recentemente no mérito, atuando como Relator pela 5ª JJF, no Acórdão JJF nº 0091-05/23-VD, posteriormente confirmado pelo Acórdão CJF nº 0412-12/23-VD, com o mesmo Autuado, mas no tocante ao estabelecimento com Inscrição Estadual nº 154.184.700, em relação aos mesmos argumentos apresentados neste Recurso, do qual extraí o seguinte excerto:

“A lide se resume apenas a questões de Direito:

a) há incidência nas operações interestaduais de aquisição de energia elétrica destinadas a consumo em processo de industrialização ou comercialização de outras mercadorias?

b) há 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 de outras mercadorias?

c) a base de cálculo deverá ser o valor da operação ou deverá ser excluído o valor da demanda de potência contratada e não consumida?

Ressalto que a energia elétrica foi consumida no estabelecimento do Autuado e a sua utilização e correta escrituração como insumo ou uso e consumo apenas vai definir se o Autuado possui direito ou não a utilizar o imposto devido como crédito fiscal, e após o seu recolhimento.

Esta é, em síntese, a lógica do ICMS, por se tratar de imposto não-cumulativo, exigido em cada etapa de circulação. Não há como saber previamente em qual área, se produtiva ou administrativa, a energia elétrica adquirida será consumida.

A alegação de inexistência de lesão ao erário estadual não se sustenta pelos próprios argumentos do Autuado, afinal se nem toda a energia elétrica é consumida nas atividades de industrialização ou comercialização, mesmo que em percentual inferior a 10%, tal parcela não ensejaria crédito fiscal do imposto.

E ainda teria que ser observada a proporção de saídas tributadas sobre o total das saídas a ser aplicada sobre os créditos fiscais para fins de estorno.

A 2ª CJF, na assentada do julgamento do Auto de Infração nº 279757.0012/18-8, em relação a mesma matéria, decidiu encaminhar o referido processo em DILIGÊNCIA para a PGE/PROFIS, solicitando a manifestação jurídica para responder a seguinte questão:

“Incide o ICMS relativo à entrada de energia elétrica em estabelecimento industrial, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda firmado em Ambiente de Contratação Livre - ACL, para consumo no processo industrial do adquirente?”

A PGE, em seu parecer, acolhido pela PGE/PROFIS/NCA, concluiu 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 nº 1.340.323, transcrita abaixo:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. VENDA A CONSUMIDOR FINAL. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços não incide na saída de energia elétrica do território de uma unidade federada para incidir na entrada no território de outra; implementação, pelo art. 155, inciso II, § 2º, item X, alínea ‘b’, da Constituição Federal, de um lado, e pelo art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei Complementar nº 87, de 1996, de outro, da política fiscal de atribuir ao Estado do destino a arrecadação do tributo quando se tratar de energia elétrica. Se a energia elétrica integrar um ciclo posterior de industrialização ou comercialização sem ser consumida, o tributo não incide; incidirá se a energia elétrica for consumida no processo de industrialização ou de comercialização de outros produtos. Precedente do Supremo Tribunal Federal. (RE nº 198.088, SP, relator o Ministro Ilmar Galvão). Recurso especial conhecido, mas desprovido.”

Quanto à base de cálculo, constato que foi calculada exatamente de acordo com o previsto no Art. 17, V, e § 1º, da Lei nº 7.014/96, c/c o Art. 268, XVII, “a”, I, do RICMS/12, in verbis:

“Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

*...
V - na hipótese do inciso VIII do art. 4º, o valor da operação de que decorrer a entrada;*

...

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

*c) o valor do IPI nas saídas efetuadas por contribuinte do imposto federal com destino a consumidor ou usuário final, a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS, ou para uso, consumo ou ativo imobilizado de estabelecimento de contribuinte.
...”*

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

*...
XVII - das operações com energia elétrica, de acordo com os seguintes percentuais:*

a) 52%, quando:

1 - destinada às classes de consumo industrial e rural;

...”

Não há, portanto, previsão para exclusão do valor da demanda de potência contratada e não consumida da base de cálculo do imposto. Ademais, o Autuado não apresentou prova nos autos de que havia valores de demanda de potência contratada e não consumida, não tendo acostado o referido Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica e nem todas as notas fiscais recebidas.

Ressalto que esta 2ª CJF não tem competência para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo certo que a multa aplicada está prevista no Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e que não há previsão legal para o seu cancelamento ou a sua redução.

Esclareço, entretanto, que os acréscimos moratórios são calculados com base na Taxa SELIC acumulada mensalmente, apenas acrescida de 1% no mês de realização do pagamento, tendo em vista que a apuração do percentual da referida taxa só ocorrerá no início do mês subsequente, conforme estabelecido no inciso II, do § 2º, do Art. 102 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), transcrito abaixo:

“§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:

...
II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.”

Também já há diversas decisões definitivas pela PROCEDÊNCIA de autuações semelhantes neste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJFs nºs 0308-12/19, 0139-12/20-VD, 0328-11/21-VD e 0330-11/22-VD, e ainda o Acórdão CJF nº 0385-12/23-VD, do qual fui o Relator.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Inconformado com a decisão de piso, o recorrente interpôs tempestivamente Recurso Voluntário com amparo no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, pela acusação da seguinte irregularidade:

“Deixou, o contribuinte, de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre - ACL, estando ele conectado diretamente à Rede Básica de Transmissão para seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, nos meses de janeiro a dezembro de 2021 e janeiro a abril de 2022, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.155.087,41, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.”.

Peço vênha em discordar do nobre relator quanto ao mérito no que diz respeito ao direito sobre não incidência do ICMS nas operações interestaduais de aquisição de energia elétrica destinadas a insumos em processo de industrialização por entender que a utilização da Energia Elétrica está vinculada a uma *saída posterior tributada*, que é um elemento fundamental para confirmar a imunidade constitucional.

Neste sentido mantenho coerência com julgados anteriores deste CONSEF sobre a mesma matéria, a exemplos dos Acórdãos CJF nºs 0298-12/20 e 0412-12/23-VD, sendo considerado vencido pelo voto de qualidade.

O cerne da questão gira em torno do conceito de Industrialização referido no art. 3º da Lei Complementar nº 87/96, sobre a não incidência de ICMS nas aquisições interestaduais de energia elétrica destinada a industrialização de fabricação dos seus produtos.

Entendo que o ICMS não incide nas aquisições de Energia Elétrica adquiridas de outras unidades da Federação, contratada em ambiente livre, para fins de industrialização por estabelecimento industrial com base nos termos do art. 3º, III da LC 87/96 e Art. 3º, III da Lei nº 7014/96.

As aquisições de energia elétrica destinada a industrialização configura hipótese legal de não incidência do ICMS conforme tipificação expressa no art. 3º da Lei Complementar nº 87/96, c/c com o art. 3º da Lei nº 7014/96.

Desta forma, considerando que o recorrente utilizou a energia elétrica quase que integralmente no processo industrial de fabricação dos seus produtos, onde essa energia compõe o custo de produção e, conseqüentemente, a base de cálculo tributável nas operações subsequentes, entendo que a **não incidência do tributo** nas operações do recorrente **não gera impactos negativos na arrecadação do imposto**.

Logo, compreendo que a sua vinculação direta a uma saída posterior tributada é elemento preponderante para se confirmar o objetivo da imunidade constitucional, ora em lide, portanto, apenas incidiria a exigência fiscal do ICMS em operação de aquisição interestadual de energia elétrica que não fosse objeto de nova incidência, **o que não se aplica para o presente lançamento**.

Diante do exposto, concluo que a utilização de energia elétrica pela recorrente no processo de industrialização não está sujeita à tributação do ICMS pelo Estado da Bahia. Esta conclusão está fundamentada nos termos dos Arts. 2º, § 1º, e 3º, III da Lei Complementar nº 87/96, em consonância com o art. 3º, III da Lei Estadual nº 7014/96.

Pelo o exposto, voto pela IMPROCEDENCIA do Auto de Infração, consequentemente, pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279691.0010/20-0**, lavrado contra **FOSNOR FOSFATADOS DO NORTE-NORDESTE S/A. (sucessora de GICS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS S.A.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 326.200,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, João Vicente Costa Netos e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Antonio Dijalma Lemos Barreto, Henrique Silva de Oliveira e João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS