

**A. I. N°** - 299314.0011/04-6  
**AUTUADO** - WHITE MARTINS DE CAMAÇARI SOCIEDADE ANÔNIMA  
**AUTUANTE** - CARLOS ALBERTO ANDRADE DO NASCIMENTO e CRIZANDO JOSÉ BICALHO  
**ORIGEM** - IFEP/METRO  
**INTERNET** - 24.05.2005

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0163-04/05

**EMENTA. ICMS. a)** RETORNO SIMBÓLICO DE ENERGIA ELÉTRICA RECEBIDA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM DO REMETENTE. **b)** INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA PARA OUTRA EMPRESA SAÍDA SEM TRIBUTAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Para a legislação tributária e pertinente a matéria dos autos, a energia elétrica, no processo produtivo do sujeito passivo, não se enquadra nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. É, apenas, força motriz para os equipamentos que são utilizados objetivando extrair ar da atmosfera, o comprimir e o encaminhar ao encomendante da mercadoria. Entretanto, o sujeito passivo tributário não é o autuado e sim o remetente da energia elétrica, que não poderia encaminhá-la sem a incidência do imposto, porquanto operação tributável. Quanto ao “ar de serviço” e “ar de instrumento”, na legislação tributária estadual não se considera industrializado o produto extrativo que apenas tiver sido submetido à prensagem, beneficiamento ou acondicionamento, estando inserido no âmbito de incidência do ICMS. Infração, quanto a estas mercadorias, caracterizada. Não acatada a arguição de nulidade. Rejeitado o pedido de perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 27/12/2004, exige ICMS no valor de R\$218.238,47, acrescido da multa de 60%, pela falta de recolhimento do imposto em razão do contribuinte ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. A operação trata de saídas de mercadorias e produtos próprios da indústria do autuado sem recolhimento do ICMS sob o argumento de ter recebido a energia elétrica (insumo não industrializável) sem destaque do imposto para atender contrato com cliente (exercício de 1999).

O autuado apresentou impugnação ao Auto de Infração (fls. 69/78), através de advogados constituídos, informando, como inicial, que tem por atividade principal a fabricação de gases industriais e, como tal, é contribuinte do IPI e do ICMS. No desenvolvimento destas atividades, utiliza como insumo de fabricação, além do próprio ar atmosférico, a energia elétrica, o vapor e a água. Ressaltou que a energia elétrica por ser o principal insumo empregado em seu processo de fabricação de gases industriais, é a sua principal matéria-prima, gerando direito ao crédito fiscal, em conformidade com o disposto no artigo 33, II, "b", da Lei Complementar n° 87, de 1996. Que além dos gases industriais, fabrica, por encomenda, produtos para terceiros mediante o recebimento de insumo (energia elétrica) enviado pelo encomendante, conforme estabelece o inciso IV, artigo 9°, do Decreto Federal n° 4.544, de 26/12/02 – RIPI, ou seja, recebe a energia elétrica

do encomendante, como insumo para emprego no processo produtivo, devolvendo-a, simbolicamente, ao remetente após sua utilização total, juntamente com o produto fabricado que será utilizado no ciclo de industrialização de um novo produto fabricado pelo remetente. Tal operação, afirmou, é desonerada dos tributos, IPI e ICMS, nos termos da legislação federal e estadual. O ICMS é recolhido pelo encomendante no momento da saída do produto de sua fabricação do respectivo estabelecimento industrial.

Citando e transcrevendo os artigos do RICMS/97 indicados pelos autuantes como infringidos, afirmou que claramente se percebia que a autuação teve por base o fato de que a energia elétrica não é industrializável e, não sendo industrializável ou insumo, tornaria a operação tributável, mesmo levando-se em consideração que no decorrer de tais operações não se registraram quaisquer operações que pudessem ser caracterizadas como circulação econômica de mercadorias, ou que importaram em transferência ou transmissão da propriedade das mesmas. Além do mais, a descrição da irregularidade descrita no auto de infração e os citados dispositivos legais não guardavam correlação entre si, o que impunha a decretação de nulidade do lançamento fiscal.

Passou, em seguida, a demonstrar que a energia elétrica remetida para industrialização não estava relacionada com a venda de mercadoria e que a operação foi lastreada com base na legislação federal e estadual, o que levava a improcedência da autuação.

Observou ser a energia elétrica um produto/mercadoria/insumo do processo de industrialização reconhecido pela doutrina e pelos fiscos federal e estadual. O Decreto Federal nº 4.542, de 26/12/02, no seu anexo, indica uma relação dos produtos sujeitos a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, classificando a energia elétrica como produto industrializado, cuja classificação fiscal constante da citada tabela é 2716.00.00 e o ICMS, no art. 33, II, alínea "b", da Lei Complementar nº 87/1996, também segue a mesma linha da doutrina e da legislação federal. Desta forma, afirmou, a energia é uma mercadoria reconhecidamente utilizada pelo estabelecimento como insumo no processo de fabricação de produtos finais (ar de serviços e ar de instrumento), não se agregando diretamente ao produto, pois inteiramente consumida durante o processo de fabricação. Neste quadro, recebe a energia elétrica através de nota fiscal emitida pelo encomendante, sem destaque de ICMS, para uso em processo produtivo, e a devolve posteriormente, de maneira simbólica, após o emprego no processo de industrialização, nas mesmas quantidades recebidas do encomendante, também sem o destaque de ICMS.

Discorreu sobre o conceito da operação de industrialização sob encomenda, dizendo ser um conceito eminentemente fiscal, emanado do art. 9º, IV, do Decreto Federal 4.544, de 2002, que equipara a estabelecimento industrial os comerciantes de produtos cuja industrialização seja feita por estabelecimento de terceiros, mediante a remessa de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagens para emprego no processo de industrialização. Desta forma, ao receber de terceiro insumo (energia elétrica) para utilização na fabricação de produto feito por encomenda, ambos se valem dos dispositivos legais que desoneram de impostos a operação de industrialização sob encomenda, ou seja, do art. 615, 616 e 617, do RICMS/97. Neste momento transcreveu consulta feita ao fisco do estado de Minas Gerais sobre a matéria em discussão e reafirmou que em conformidade com os dispositivos legais citados, o retorno simbólico da energia elétrica pertencente ao encomendante, remetida anteriormente para industrialização no seu estabelecimento, é feito através da emissão de nota fiscal, sem o respectivo destaque do ICMS, em atendimento ao disposto no artigo 616, do RICMS/BA.

Ressaltou como importante que o auto de infração cobrou imposto basicamente sobre dois itens relativos a operações que, segundo os fiscais autuantes, deveriam ser tributadas e não foram, quais sejam: a) saída de "ar de serviço" para o estabelecimento encomendante, com a utilização da energia elétrica enviada pelo autor da encomenda e b) retorno simbólico de energia elétrica, ou seja, devolução de mercadoria que não lhe pertence. Tal operação, afirmou, é impossível de ser tributada, por se tratar de simples devolução de mercadoria ou desfazimento de operação anterior.

Contestou, em seguida, a aplicação dos juros de mora com base na taxa Selic, uma vez que tais juros não são considerados aplicáveis para fins tributários, como definiu o STJ e o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.

Diante de tudo que expôs, requereu a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração, bem como a produção de todas as provas admissíveis em direito e perícia técnica na sua unidade fabril, indicando sua assistente técnica.

Em informação fiscal (fls. 107/111), os autuantes discordaram do impugnante quanto ao conceito de matéria prima para a energia elétrica. Informaram que existem duas correntes sobre o conceito de matéria-prima: 1ª. a restritiva que somente a entende como substâncias essenciais à preparação do objeto material e 2ª. a extensiva que insere substâncias que, eventualmente, prestam-se para tal fim. Observaram que a corrente predominante (STF, Damásio, Ariosvaldo Campos Pires) é a segunda, porém, entenderam que a energia elétrica não se enquadra em nenhuma destas correntes.

Quanto ao argumento de defesa de que diante das determinações do art. 33, II, "b", da Lei Complementar nº 87/97 a energia elétrica gera direito ao crédito fiscal, ressaltaram que o crédito se refere à energia elétrica consumida e não à industrialização. Também discordaram que o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem o mesmo entendimento do sujeito passivo quanto à interpretação do art. 9º, IV, do Decreto Federal nº 4.544/02. Neste sentido interpretaram o Acórdão CSRF/02-01.171, de 19/9/2002, relativamente à energia elétrica, afirmando que ela e os serviços de telecomunicação, por não preencherem as condições de uso mencionadas naquele decreto, não poderiam ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário

Continuando com suas argumentações, afirmaram que o contribuinte, diante de seu arrazoadado, entendeu perfeitamente os motivos da autuação, ou seja, que a energia elétrica não é industrializável, não trazendo, aos autos, nenhuma prova para desconstituir a ação fiscal, estando ela perfeitamente acabada com base na legislação vigente.

Disseram que, contrariando as pretensões de defesa, não se poderia falar em industrialização com fins de obtenção do produto "ar de serviço", que é, na realidade, apenas o produto da extração da atmosfera de parte do ar que a constitui e que tal produto extrativo não está classificado na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, conforme dispõe o Decreto 4.544 de 26/12/2002, no seu art. 2º, Parágrafo único e art. 2º, § 6º, do RICMS/97.

Afirmaram inaplicável à questão em discussão o art. 615 do RICMS/BA, já que a energia elétrica não é matéria prima, nem produto intermediário, nem material de embalagem. "Sua existência se verifica quando fecha circuito elétrico entre dois pontos onde se tem diferença de potencial elétrico, sendo insumo que unicamente se presta ao consumo" e o produto resultante do consumo da eletricidade pelo autuado é um produto vendido denominado como "Ar de Serviço" "que outra coisa não é senão o produto de extração de parte de ar que constitui a atmosfera, e portanto de características iguais à atmosfera, que também não é considerado como produto industrializado". E, de igual forma, inaplicáveis os art. 616 e 617, I e II do Regulamento, pois, o "produto entregue ao adquirente pelo Contribuinte não se enquadra como produto industrializado, como já exposto e, portanto, a operação foi autuada não somente em relação à saída do produto "ar de serviço", bem como à saída de energia elétrica equivalente a anteriormente recebida, necessária a obtenção do "ar de serviço" que, pois, como sabemos, não foi a mesma que foi recebida e consumida, utilizada anteriormente pelo Contribuinte autuado."

Quanto à consulta feita ao estado de Minas Gerais, entenderam que ela não se aplicava ao caso em questão, uma vez que os fatos ali apresentados não eram iguais, ou seja, neste Estado o produto foi preparado na planta do autuado, e em Minas Gerais, a empresa se propunha a locar um equipamento determinado, uma planta de produção autônoma, com capacidade plena de produzir determinado produto, cuja instalação e operação se daria dentro das dependências do locatário.

Quanto à taxa de juros aplicada, observaram não ser de suas competência discutirem o assunto.

Requerem a procedência total do lançamento fiscal.

## VOTO

O impugnante argüiu questão de nulidade ao presente lançamento fiscal aduzindo de que, nos autos, existia incompatibilidade entre o relato circunstanciado dos fatos e os dispositivos legais ditos infringidos. Este é argumento que não posso aceitar. A situação relatada foi a falta de recolhimento do ICMS por terem sido realizadas operações tributáveis como não tributáveis. Os dispositivos legais indicados pelos autuantes se referem ao dever do recolhimento do imposto, inclusive com a multa a ela inerente. Além do mais, o impugnante entendeu perfeitamente a matéria em discussão, trazendo aos autos uma defesa clara e totalmente voltada para o foco da questão.

Rejeito a solicitação de perícia técnica feita *in loco*, pois os elementos de provas e informações trazidos aos autos são suficientes para o meu convencimento e decisão da lide.

Quanto à argüição de inconstitucionalidade da taxa SELIC deixo de me pronunciar em obediência ao disposto no art. 167, do RPAF/99 (Dec. nº 7.629/99), já que não se inclui na competência deste órgão julgador, de âmbito administrativo, apreciar tal questão.

Analisando a matéria posta em discussão, observo que se trata da falta de recolhimento do ICMS em razão do contribuinte ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

O procedimento do autuado que gerou a autuação foi o seguinte: através de contrato (fl. 54/61 dos autos) com a Copene – Petroquímica do Nordeste S/A, hoje Braskem S/A, o impugnante se comprometia em produzir, sob encomenda, “Ar de Serviço”. Para que este “Ar de Serviço” fosse produzido, a Copene (contratante) fornecia, sem ônus para a contratada (o autuado), energia elétrica suficiente para a produção das quantidades do citado ar. Estas são as condições postas na Cláusula Primeira do referido contrato. Para realização da operação, a Copene emitia uma nota fiscal (fl. 103) enviando a quantidade suficiente de energia elétrica para industrialização da encomenda, tendo o documento fiscal como natureza da operação: “Remessa para Industrialização” e com suspensão do imposto. Quando do envio do “Ar de Serviço”, o defendente emitia duas notas fiscais: uma devolvendo simbolicamente a energia elétrica que havia sido anteriormente enviada, sem destaque do ICMS e outra com o “Ar de Serviço” e “Ar de Instrumento” com natureza de operação “Ind Efetuada p/ Outra Empresa” sem destaque do imposto, conforme determinação do art. 616, do RICMS/97 (fls. 104/105 do PAF).

Em vista desta situação, os autuantes lavraram o Auto de Infração, entendendo que as operações eram tributáveis, pois a energia elétrica não podia ser considerada matéria prima ou mesmo produto intermediário. Assim, eram inaplicáveis as determinações contidas no art. 615, do RICMS/97, que trata de operações de remessa de mercadoria ou bem para industrialização nesta ou em outra unidade da Federação por Conta e Ordem, ocasião em que a incidência do ICMS fica suspensa.

O autuado, por sua vez, contestou este entendimento baseado no argumento de que, pela legislação, tanto federal como estadual, a energia elétrica é bem industrializável, utilizada como insumo no processo de fabricação de seus produtos finais (ar de serviços e ar de instrumento), não se agregando diretamente ao produto, pois inteiramente consumida durante o processo de fabricação. Portanto, perfeitamente inserida dentro do conceito de operação de industrialização sob encomenda, operações realizadas e autuadas.

Após tal relato, decido a lide.

Não discordo do impugnante quanto ao fato de que a energia elétrica para consecução de sua atividade, e a ora em discussão, seja elemento indispensável. Todavia, o questionamento, nos autos, está em se definir se a energia elétrica pode ser considerada um bem industrializável. A

definição de industrialização na legislação tributária é a prevista no parágrafo § 5º do art. 2º do RICMS-BA aprovado pelo Dec, nº 6.284/97, que é a mesma do Regulamento do IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados: *considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, tais como: I - **transformação**, assim entendida a que, executada sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova; II - **beneficiamento**, a que importe modificação, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da aparência do produto; III - **montagem**, a que consista na reunião de peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma; IV - **acondicionamento ou reacondicionamento**, a que importe alteração da apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à originária, salvo quando se tratar de simples embalagem de apresentação de produto primário ou de embalagem destinada apenas ao transporte da mercadoria; V - **renovação ou recondicionamento**, a que, executada sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização.*

Ou seja, o conceito definido pela legislação tributária do que seja “industrialização para fins tributários” é a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento ou reacondicionamento e a renovação ou recondicionamento. Somente dentro deste conceito é que se pode afirmar se a energia elétrica é ou não um bem industrializável, pois o conceito de consumo é inerente a toda matéria prima, insumo, ou mesmo de material de uso e consumo, este último com a vedação do crédito fiscal até 2007, pela Lei Complementar nº 87/96, e a energia elétrica permitido, conforme disposições do art. 33, II, “b” da citada LC.

Portanto, é dentro do conceito do que seja “industrialização para fins tributários” é que se deve perquirir para se saber se a energia elétrica é ou não “industrializável”. Observo que tal definição não pode ser tomada de uma maneira tão elástica que permita confundir “direito ao crédito tendo em vista o consumo” e a “industrialização da energia elétrica”.

O autuado utiliza a energia elétrica para extrair ar da atmosfera, o comprimindo (Ar de Serviço e Ar de Instrumento) e, através de gasodutos, o envia ao encomendante, no caso, à Copene. Neste processo pergunto se a energia elétrica transformou ou beneficiou o ar extraído da atmosfera e se este ar pode ser considerado uma industrialização. Para embasar meu raciocínio, quanto à primeira indagação, me valho, como exemplo, de três decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão competente para legislar sobre o IPI.

*ACÓRDÃO 201-77777 de 11/8/2004. PRIMEIRA CÂMARA. CONCEITO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM. Somente podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário, além daqueles que se integram ao produto novo, aqueles que sofrem desgaste ou perda de propriedade, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, e desde que não correspondam a bens do ativo permanente. Recurso negado.*

*ACÓRDÃO 202-15056 09/09/2003. SEGUNDA CÂMARA. IPI - CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS - VENDAS A COMERCIAL EXPORTADORA. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS - Incluem-se entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. **A energia elétrica e os combustíveis, materiais utilizados como força motriz no processo produtivo, vez que não incidem diretamente sobre o produto, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do benefício tratado.** (grifo)*

*ACÓRDÃO 201-227 de 12/11/2002 da Primeira Câmara. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA. A Lei nº 9.636, de 13.12.96, enumera taxativamente as espécies de insumos,*

*cuja aquisição dá direito ao crédito presumido de IPI, são elas: as matérias primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem. Para a legislação da exação em questão somente se caracterizam como tais espécies os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação. A energia elétrica não sofre essa ação direta, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. (grifo)*

Dentro deste contexto a resposta é não. A energia elétrica, no processo produtivo do autuado, é apenas força motriz para os equipamentos que são utilizados objetivando extrair ar da atmosfera, o comprimir e o encaminhar ao encomendante.

E quanto à segunda indagação que fiz, de igual forma somente posso negativá-la. O sujeito passivo, para consecução de sua atividade, ora em discussão, extrai o ar da atmosfera. Na legislação tributária estadual não se considera industrializado o produto extrativo que apenas tiver sido submetido a prensagem, beneficiamento ou acondicionamento (art. 2, § 6º, I, “c”, II, III, do RICMS/97), caso presente.

Diante de todo este entendimento, o autuado não poderia utilizar às determinações contidas nos art. 615 a 617, do RICMS/97 para vender ar comprimido (Ar de Serviço e Ar de Instrumento) à Copene, como realizado, a entendendo como hipótese de suspensão e de diferimento do imposto. A operação de venda do ar beneficiado e extraído da atmosfera é tributável e a entrega da energia elétrica, por parte da Copene são operações que estão no âmbito de incidência do ICMS. No entanto, na operação com a energia elétrica entendo que o sujeito passivo tributário não é o autuado e sim o remetente da energia elétrica, no caso, a Copene, que não poderia, encaminhá-la sem a incidência do imposto, porquanto operação tributável. Este imposto deve ser, a ela, cobrado.

No contexto, refaço o demonstrativo de débito do Auto de Infração, excluído os valores cobrados em relação a energia elétrica e baseada nos levantamentos fiscais. Ressalto, por oportuno, como bem colocado pelo autuante, a consulta feita ao Estado de Minas Gerais aqui não se aplica.

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO**

CÓD. DÉBITO	DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	IMPOSTO	MULTA
10	31/1/99	9/2/99	9.247,60	60
10	28/2/99	9/3/99	9.557,71	60
10	31/3/99	9/4/99	5.947,05	60
10	30/4/99	9/5/99	9.746,21	60
10	31/5/99	9/6/99	10.095,77	60
10	30/6/99	9/7/99	9.866,14	60
10	31/7/99	9/8/99	10.590,72	60
10	31/8/99	9/9/99	12.593,66	60
10	30/9/99	9/10/99	12.991,36	60
10	30/10/99	9/11/99	14.073,99	60
10	30/11/99	9/12/99	13.614,93	60
10	31/12/99	9/01/00	14.878,27	60
<b>TOTAL</b>			<b>133.203,41</b>	

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE da autuação para exigir o ICMS no valor de R\$133.203,41.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299314.0011/04-6**, lavrado contra **WHITE MARTINS DE CAMAÇARI SOCIEDADE ANÔNIMA**., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$133.203,41**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos

moratórios.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de maio de 2005

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

LUIS ROBERTO DE SOIUSA GOUVÊA - JULGADOR