

A.I. N° - 151805.0003/12-7
AUTUADO - FAFEN ENERGIA S/A
AUTUANTE - JOSÉ SÉRGIO DE SOUSA GUANABARA
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 03. 05. 2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0080-01/13

EMENTA: ICMS. 1. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Não restou provada com segurança a infração cometida ou seu exato valor, que precisava de comprovação com dados buscados junto ao estabelecimento autor da encomenda, o que motivou a nulidade do procedimento fiscal, de acordo com o art. 18, IV, “a”, RPAF/99 e representação à autoridade competente para nova ação fiscal. Infração nula. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. a) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração subsistente. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Autuante acolhe alegações de defesa, elabora novo demonstrativo, reduzindo parcialmente a infração. Infração subsistente em parte. Indeferido o pedido de diligência e rejeitadas as nulidades suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 12/09/2012, exige créditos tributários no valor de R\$2.522.401,71, tendo em vista as infrações relatadas nas linhas abaixo:

01 – Deixou de recolher ICMS relativo ao valor adicionado, em razão de industrialização de mercadorias, quando do retorno ao estabelecimento autor da encomenda. Consta ainda que o contribuinte efetua a industrialização por encomenda para a FAFEN Fertilizantes (Petrobrás) de energia elétrica e vapor, mediante recebimento, com suspensão do ICMS, de água clarificada, água desmineralizada e gás natural. A energia elétrica é industrializada para o consumidor final (indústria petroquímica) não sendo a energia considerada para efeito de comercialização ou industrialização, não se aplicando a regra do diferimento previsto no art. 343, XXXVI, LX, do RICMS/BA. Operação tributada conforme art. 616, RICMS/BA e Anexo I. Períodos janeiro/dezembro 2009 e janeiro/fevereiro 2010. Valor R\$ 2.424.181,88.

02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Consta ainda que se refere à notas fiscais localizadas no STGCB – SINTEGRA WEB e não registradas nos livros de Entradas. Demonstrativo constante no Anexo II. Período janeiro 09 / março 12. Multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, no valor de R\$ 27.286,93 (10% do valor comercial das mercadorias).

03 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Consta ainda que se refere à notas fiscais localizadas no STGCB – SINTEGRA WEB e não

registradas nos livros de Entradas. Demonstrativo constante no Anexo III. Período janeiro 09 / abril 12. Multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, no valor de R\$ 70.932,90 (1% do valor comercial das mercadorias).

O autuado apresentou defesa, às fls. 67/87, alegou a sua tempestividade, sintetizou as infrações e arguiu nulidade das infrações 02 e 03, na tese de que decorrem da incongruência entre os fatos descritos pela Autoridade Fiscal e sua respectiva previsão legal, além da ausência de indicação dos dispositivos legais correspondentes à conduta praticada, firmando que o auto de infração traz apenas referência genérica ao art. 322, RICMS/BA, mencionado tão apenas “*incisos e parágrafos*”, deixando de especificá-los.

Transcreve o art. 322, RICMS/BA, aduzindo que o mesmo se refere tão somente à destinação do livro Registro de Entradas, não havendo a descrição da conduta a ser praticada pelo Contribuinte.

Diz, assim, que a descrição dos fatos imputados à PETROBRAS não encontram correspondência no art. 322 do RICMS/BA, o que além de representar flagrante violação ao princípio da legalidade (art. 5º, II c/c art. 150, I da CF/88; art. 96, art. 97, II e V c/c art. 100 do CTN), inviabiliza ao contribuinte o exercício do seu direito à ampla defesa (art. 5º, LIV e LV da CF/88 c/c art. 2º, do RPAF – Decreto nº 7.629/99), já que não se sabe ao certo onde estão previstas as condutas consideradas infringidas. Sublinha que o art. 39, RPAF/BA, elenca requisitos de validade do Auto de Infração. Conclui que da leitura do auto de infração, não é possível descortinar com precisão em que dispositivo do art. 322 do RICMS/BA estaria tipificada a conduta descrita pelo Fisco. Pede a nulidade das infrações 02 e 03, por conseguinte, do crédito tributário respectivo.

Com relação à infração 01, diz que a Petrobras fornece gás natural e água clarificada e desmineralizada para FAFEN ENERGIA, o estabelecimento, ora autuado, em operações de remessa para industrialização. Explica que a FAFEN ENERGIA, a partir do consumo do gás natural, gera energia elétrica e vapor, através de sua Unidade Termoeletrica, e os envia para a Unidade de Negócios FAFEN – Fábrica de Fertilizantes Nitrogenados em Camaçari – UN-FAFEN, de propriedade da Petrobrás. Diz que as referidas operações de remessa e retorno do gás natural são suspensas do ICMS, conforme previsto no art. 615 e 616 do RICMS/BA. A energia elétrica e o vapor gerados pela UTE, acrescidos da parcela da industrialização, são enviados para a Petrobras/FAFEN com DIFERIMENTO do ICMS, baseado no art. 617 do RICMS/BA.

Aduz que, equivocadamente, entende o Fisco que a energia gerada pela FAFEN ENERGIA e transferida para a FAFEN FERTILIZANTES não é utilizada para comercialização ou industrialização, enquadrando-a como operação para consumidor final (indústria petroquímica), razão pela qual não se aplicaria o DIFERIMENTO previsto no art. 343, XXXVI, LX, do RICMS/BA.

Informa que a energia elétrica enviada para a FAFEN/BA, decorrente da industrialização por encomenda, é considerada insumo necessário para a fabricação dos produtos nesta unidade, razão pela qual é imperiosa a aplicação do DIFERIMENTO previsto na legislação. Diz que o Regulamento do IPI, em seu art. 4º, caracteriza como industrialização, dentre outras, a operação que exercida sobre matéria prima ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação). A energia elétrica e o vapor representam produtos intermediários para a UN- FAFEN Fertilizantes, assim entendido, aqueles que, embora não se integrem ao novo produto, são consumidos, imediata e integralmente, no processo de industrialização.

Insiste que o fato de a FAFEN FERTILIZANTES não promover a saída do vapor e da energia elétrica recebidos da Autuada (FAFEN ENERGIA) não impossibilita a aplicação do DIFERIMENTO do ICMS referente ao serviço de industrialização realizado pelo contribuinte autuado, visto que tais produtos são aplicados no processo produtivo desenvolvido pela FAFEN FERTILIZANTES.

Requer a improcedência do auto da infração, invocando a aplicação do DIFERIMENTO previsto no inciso II, do art. 617, RICMS/BA. Pede a produção de prova pericial, ante a complexidade da matéria, para comprovar que a destinatária da energia elétrica não é consumidora final deste bem, uma vez

que o utiliza como insumo da sua atividade produtiva. Apresenta quesitos: 1) Qual é a atividade desenvolvida pela destinatária da mercadoria? 2) A que se destina a energia produzida pela autuada e remetida para a FAFEN FERTILIZANTES? 3) A energia elétrica produzida pela autuada é indispensável à realização da atividade produtiva da FAFEN FERTILIZANTES? 4) A energia elétrica produzida pela autuada integra o processo produtivo da FAFEN FERTILIZANTES? 5) A energia elétrica é consumida na atividade produtiva da FAFEN FERTILIZANTES?

Em relação à infração 02, discorda do enquadramento legal utilizado pelo FISCO para dar suporte à multa aplicada, aduzindo que sua conduta tipifica mero descumprimento de obrigação acessória (art. 42, XV, “d” da Lei nº 7.014/96) e não no art. 42, IX da referida Lei, frisando que inexistiu qualquer prejuízo econômico/financeiro para o ESTADO DA BAHIA uma vez que o recolhimento do ICMS é de responsabilidade do emitente da respectiva nota fiscal. Pede a aplicação do art. 112, CTN e o julgamento improcedente da multa imposta.

Insiste que também a infração 03 deve ser julgada improcedente, uma vez que a autuada não infringiu a legislação tributária, nos termos indicados pelos Autuantes, em razão da desnecessidade de escrituração das notas fiscais no livro de registro de entrada para as operações previstas no Convênio ICMS 15, de 30 de março de 2007 (1) por se tratar de notas fiscais decorrentes de prestação de serviço (2) e pela capitulação incorreta da infração fiscal.

Em relação às notas fiscais 297, 387, 409 e 410, afirma não houve entrada de mercadoria no estabelecimento da autuada, nem tampouco a emissão de documento fiscal de entrada de energia que exija a respectiva escrituração no livro de registro de entrada. Lembra que as operações acobertadas por tais notas fiscais dizem respeito à comercialização de energia elétrica e encontram-se amparadas no Convênio ICMS 15/2007, se referindo à apuração e liquidação do Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE.

Reitera que as quatro notas fiscais acima indicadas devem ser escrituradas somente no livro Registro de Saídas, não havendo dispositivo no Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços que determine a escrituração deste documento no livro Registro de Entradas. Explica que, por força da regulação do comércio de energia elétrica, havendo sobras de produção de energia elétrica por parte da empresa geradora, tal excesso é comercializado por intermédio da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, no Mercado de Curto Prazo. No caso, o autuado produziu além da quantidade contratada e, em razão disso, lançou no Sistema Integrado de Energia (SIN) as cargas indicadas nos documentos fiscais, assumindo a posição de credora no Mercado de Curto Prazo da CCEE.

Diz ainda que por força da Cláusula Primeira, inciso II c/c Cláusula Segunda, inciso III, alínea “a”, o agente produtor deverá emitir a nota fiscal 1 ou 1-A e fará constar a expressão “Relativa à liquidação no Mercado de Curto Prazo”, no quadro “Destinatário Remetente” e as inscrições no CNPJ e no cadastro de contribuintes do ICMS do emitente. Portanto, as notas fiscais supra referidas foram emitidas contra o próprio contribuinte, mas não representam nenhuma entrada de mercadoria no estabelecimento da autuada, uma vez que, em verdade, há saída de energia elétrica para comercialização no mercado de curto prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE.

Afirma o sujeito passivo que não havia obrigação de escrituração de tais documentos no livro de registro de entrada, uma vez que não houve entrada de bem no estabelecimento da autuada, devendo a autuação ser julgada improcedente.

Em relação às demais notas fiscais, indicadas no quadro que elabora, alega que não incidiu na conduta capitulada pela Autoridade Fiscal, pois, em se tratando de prestação de serviços, não estavam sujeitas à escrituração mercantil.

Discorre sobre o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, nos termos do art. 5º LV, CF 88, Aduzindo que é indispensável a autoridade fiscal consignar no auto de infração todas as informações, circunstâncias e forma como ocorreu a infração, permitindo a produção da defesa.

Conclui que o auto de infração deve ser julgado improcedente em razão da inadequação da multa prevista no art. 42, XI, da Lei Estadual 7.014/96, encaixando-se o autuado, perfeitamente, ao art. art. 42, inciso XV, “d” da Lei nº 7.014/96 com aplicação de multa de menor monta, concretizando-se o princípio do art. 112, CTN. Pede, enfim, a produção de prova pericial e de outros meios de prova admitidos pelo direito.

Na Informação Fiscal prestada às fls. 168/183, diz o Auditor Fiscal que o contribuinte autuado é empresa geradora de energia elétrica para venda e na forma de industrialização por encomenda, quando recebe água clarificada, água desmineralizada e gás natural.

Com relação à preliminar de nulidade das infrações 02 e 03, refuta as alegações defensivas, afirmando que os dispositivos infringidos foram devidamente apontados no auto de infração e os fatos descritos de forma clara e precisa, de tal forma que o contribuinte autuado demonstrou total entendimento da imputação, apresentando defesa de forma ampla e justificando os motivos da falta de escrituração das notas fiscais.

No mérito, quanto à infração 01, diz que a alegação da defesa é que a energia elétrica e o vapor gerado pela usina termoeletrica da FAFEN ENERGIA, na operação de industrialização por encomenda, devem ser remetidos ao autor da encomenda sob o regime de DEFERIMENTO do ICMS, com base no artigo 617, RICMS/BA. Defende a empresa que tais produtos serão objeto de nova industrialização pelo encomendante, a PETROBRÁS (FAFEN FERTILIZANTES). Assim, o ICMS incidente sobre o valor adicionado na industrialização por encomenda ficaria diferido para o momento da saída do produto, objeto da industrialização na FAFEN FERTILIZANTES.

Afirma que, segundo o Fisco, apesar de o encomendante ser empresa industrial, a energia elétrica não será por ele industrializada, mas consumida. Repisa que o encomendante é consumidor final da energia elétrica gerada pela FAFEN ENERGIA e ocorre a tributação sobre o valor adicionado na industrialização por encomenda, conforme art. 616, RICMS/BA. Nesse caso, ocorre o termo final do DIFERIMENTO (art. 343, LX, RICMS/BA).

Diz que o entendimento da Administração tributária, através de Parecer DITRI), é que a energia elétrica somente será considerada insumo e sujeita ao DIFERIMENTO do ICMS, quando o produto final obtido for também energia elétrica, ainda que transformada.

Cita, nesse sentido, o Decreto 7.738/99, que procedeu às alterações em dispositivos do Decreto 6.734/97, disciplinando a tributação especial aplicável a aquisição de energia elétrica destinada ao processo industrial. “art. 2º. Não se considera insumo, para fins de aplicação do DIFERIMENTO do ICMS de que trata a legislação estadual, as operações de fornecimento de energia elétrica e as operações de serviço de comunicações”. Nesse mesmo sentido, o Parecer GECOT/DITRI, exarado no Processo de Consulta da própria FAFEN ENERGIA, ficou ressaltado que, nas operações de industrialização por encomenda denominada TOOLING, ocorre a incidência do ICMS no tocante ao valor acrescido pelo estabelecimento industrializador, conforme o § 2º do art. 615, RICMS/BA.

Conclui que, nas remessas de energia elétrica resultante da industrialização por encomenda (TOOLING), não ocorre o DIFERIMENTO do ICMS, uma vez que a energia elétrica não será comercializada nem industrializada pelo encomendante, mas, consumida pelo mesmo em seu processo industrial. Aplica-se, nesse caso, o disposto do art. 616, RICMS/BA.

Com relação às infrações 02 e 03, diz que é incabível a solicitação do autuado, uma vez que as multas são aplicadas por falta de escrituração de notas fiscais no livro Registro de Entrada. Em relação à infração 03 acolhe os argumentos da empresa para as notas fiscais nº 297, 387, 409 e 410, operações amparadas pelo Convênio ICMS 15/2007.

Quanto às notas fiscais de serviços prestados diz que acatou aquelas cuja prova material foi apresentada e que deixou de acatar os documentos de fls. 136, 139, 151, 156, 159 e 160 por estarem ilegíveis e inservíveis como elementos de prova. Reitera que não aceita a indicação da multa sugerida pelo autuado, pois a mesma incide na falta de escrituração de livro fiscal, do que não trata o caso em tela. Elabora novo quadro resumo das notas fiscais não escrituradas na infração 03, reduzindo o valor da multa de R\$ 70.932,90 para R\$ 22.472,82.

Em nova manifestação, o sujeito passivo, fls. 185/200, diz que houve equívoco nas considerações do Auditor Fiscal e que o fato descrito estaria tipificado no “art. 322, incisos e parágrafos (!) do RICMS aprovado pelo Decreto 6.284/97”. Aduz que o art. 322 refere-se tão somente à destinação do livro Registro de Entradas e não há, nesse artigo do RICMS, a descrição de qualquer conduta a ser praticada pelo Contribuinte. Insiste que o dispositivo legal não o obriga a adotar esta ou aquela providência quanto à escrituração fiscal de suas operações, mas, apenas informa a destinação do Livro de Registros de Entradas.

Discorre sobre princípios do processo tributário, requisitos de validade do Auto de Infração (art. 39, RPAF/BA) e pede a nulidade das infrações 02 e 03.

No mérito, enfatiza que a energia elétrica enviada para a FAFEN decorrente da industrialização por encomenda é considerada insumo necessário para a fabricação dos produtos nesta unidade, razão pela qual é imperiosa a aplicação do DIFERIMENTO previsto na legislação. Insiste que o fato de a FAFEN FERTILIZANTES não promover a saída do vapor e da energia elétrica recebidos da Autuada (FAFEN ENERGIA) não impossibilita a aplicação do DIFERIMENTO do ICMS referente ao serviço de industrialização realizado pela Autuada, visto que os referidos produtos são diretamente aplicados no processo produtivo desenvolvido pela FAFEN FERTILIZANTES.

Contesta a informação fiscal sobre a desnecessidade da produção de prova pericial em face à complexidade da matéria e da situação fática apresentada, no caso concreto. Insiste na aplicação da multa tipificada no art. 42, XV, “d” da Lei nº 7.014/96 ou multa de R\$ 460,00 e contesta a alegação fiscal de que, na infração 02, “o fato tipificado como infração foi a falta de escrituração de algumas Notas Fiscais no Livro Registro de Entrada, e não a falta de escrituração deste” Insiste na ausência de prejuízo econômico/financeiro para o ESTADO DA BAHIA, diante da responsabilidade do emitente da nota fiscal pelo recolhimento do ICMS.

No tocante à infração 03, aduz que os fiscais autuantes acolheram parcialmente suas alegações relativas às notas fiscais de nº 297, 387, 409 e 410 e as notas fiscais de serviço, com exceção dos documentos acostados às fls. 136, 139, 151, 156, 159 e 160, considerados inservíveis como meio de prova por estarem ilegíveis. Discorda de tal avaliação, pois os fiscais autuantes não poderiam negar o direito à livre produção de prova, devendo, sendo o caso, em observância ao princípio da verdade material, intimar o contribuinte na apresentação das referidas notas fiscais.

Insiste que as notas fiscais supostamente ilegíveis não estavam sujeitas à escrituração por se tratarem de notas fiscais de serviços, sujeitando-se à incidência do ISSQN e não do ICMS. Caso o órgão julgador entenda necessário, requer o prazo de 30 (trinta) dias para juntada dos documentos supostamente ilegíveis, de modo a demonstrar a impropriedade da autuação. Reitera os argumentos de improcedência das multas e aplicação do “*in dubio pro reo*”.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para constituir crédito tributário, imputando ao autuado a falta de recolhimento do ICMS, em razão de não ter oferecido à tributação o valor adicionado, em razão de industrialização de mercadorias, no retorno ao estabelecimento autor da encomenda, além do descumprimento de obrigações tributárias instrumentais, em face à falta de registro da entrada de mercadorias na sua escrita fiscal.

Em sua defesa, preliminarmente, o sujeito passivo arguiu a nulidade do Auto de Infração, sob a alegação de incongruência entre os fatos descritos e respectiva previsão legal; violação à legalidade,

ao devido processo legal, prova pericial (relaciona os quesitos a serem apreciados), além da aplicação da interpretação benigna (art. 112, CTN), no caso das infrações 02 e 03.

Indefiro, antes, o pedido de prova perícia nos livros e documentos contábeis e fiscais do autuado, uma vez que, mesmo diante da complexidade da matéria, como alertou o próprio sujeito passivo, o caso não requer qualquer investigação técnica, no autuado. Após as manifestações do autuado e Informação elaborada pelo Auditor Fiscal constato que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de juízo de valor, nos termos do art. 147, I e II, RPAF/BA (aprovado pelo Decreto 7.629/99). Inexiste, por conseguinte, nos autos quaisquer ofensas aos direitos do contribuinte ou aos princípios norteadores do processo administrativo, da verdade material, da legalidade, da segurança jurídica, do devido processo legal e da ampla defesa, posto que o Auto de Infração foi lavrado em obediência aos elementos constantes do art. 39, RPAF/BA, não se verificando nenhuma hipótese de nulidades presentes no art. 18 do mesmo diploma.

Com relação à chamada interpretação benigna, aquela que se inclina de forma mais favorável ao contribuinte, prevista no artigo 112, CTN, como o próprio conteúdo da norma recomenda, ao definir infrações ou cominar penalidade, interpreta-se, existindo dúvida, a favor do sujeito passivo. A regra a ser observada é na existência da dúvida, do que não trata o caso em tela.

Finalizadas as alegações preliminares, adentro nas questões de mérito.

A infração 01 acusa o autuado da falta de recolhimento do ICMS relativo ao valor adicionado, em razão de industrialização de mercadorias, quando do retorno ao estabelecimento autor da encomenda. Consta que o contribuinte autuado efetuou industrialização por encomenda para a FAFEN Fertilizantes (Petrobrás) de energia elétrica e vapor, mediante recebimento, com suspensão do ICMS, de água clarificada, água e gás natural.

O Auditor Fiscal elabora demonstrativo às fls. 10/11, relacionando o valor da energia elétrica industrializada remetida para a FAFEN FERTILIZANTES e o valor do ICMS sobre o valor agregado na industrialização por encomenda (CFOP 5125). Garante a Fiscalização que a energia elétrica é consumida na indústria petroquímica e, não sendo destinada para a comercialização ou industrialização, não se aplica a regra do DIFERIMENTO prevista no art. 343, XXXVI, LX, do RICMS/BA. A operação é assim tributada, conforme art. 616, RICMS/BA e Anexo I.

O autuado argumenta que recebe da Petrobras gás natural, água clarificada e desmineralizada e, a partir do gás natural, gera energia elétrica e vapor e os envia para a FAFEN – Fábrica de Fertilizantes Nitrogenados em Camaçari, de propriedade da Petrobrás. Argui que as operações de remessa e retorno do gás natural estão sujeitas à suspensão do ICMS (art. 615 e 616 do RICMS/BA). A energia elétrica e o vapor gerado, acrescida da parcela industrializada, são enviados para a Petrobras/FAFEN com DIFERIMENTO do ICMS (art. 617, RICMS/BA). Diz que a energia elétrica, decorrente da industrialização por encomenda, é considerada insumo para a fabricação de produtos ou produtos intermediários na FAFEN Fertilizantes.

No caso concreto, verifico que o contribuinte autuado, FAFEN ENERGIA S.A, recebe água (clarificada e desmineralizada) e gás natural de propriedade da FAFEN FERTILIZANTES (PETROBRÁS) e transforma em duas novas espécies, energia elétrica e vapor, as quais, posteriormente, retornam a FAFEN FERTILIZANTES (PETROBRAS), além da parcela acrescida.

Com efeito, a legislação do Estado da Bahia determina que nas operações internas, interestaduais e de importação, ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída, de estabelecimento industrial ou prestador de serviço, em retorno ao encomendante ou com destino a pessoa diversa por ordem do encomendante, de mercadoria submetida a processo de industrialização ou serviço que não implique prestação de serviço compreendido na competência tributária municipal, relativamente ao valor acrescido (artigo 2º, inciso VI, RICMS/BA). A base de cálculo do ICMS do valor acrescido relativo à industrialização ou serviço está prevista no art. 59, II, “a”, RICMS/BA.

Nas saídas internas de mercadorias ou bens a serem industrializados incidem a suspensão do ICMS,

condicionada o retorno ao estabelecimento de origem, no prazo de 180 dias (art. 615, RICMS/BA); o retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, das mercadorias ou bens remetidos para industrialização, dentro daquele prazo, prevalecerá a suspensão da incidência do imposto, no tocante ao valor originário das mercadorias, incidindo, porém, o tributo relativamente ao valor acrescido (art. 616, RICMS/BA).

Por outro lado, o artigo 617 prevê que na hipótese do artigo anterior (art. 616) é diferido o lançamento do imposto, relativamente ao valor acrescido, para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, for por este efetuada a subsequente saída das mesmas mercadorias ou dos produtos resultantes de sua industrialização seguinte, desde que, cumulativamente: o autor da encomenda e o estabelecimento industrializador sejam situados neste Estado (I) e as mercadorias destinadas a comercialização ou a industrialização com subsequente saída tributada.

O Parágrafo único do artigo 617 acima citado, dispensa a habilitação prevista no art. 344, no mesmo regulamento, para fruição do diferimento, a menos que se trate de mercadoria enquadrada no regime de diferimento, o que não é o caso.

O pleito do contribuinte autuado é nesse sentido. A energia elétrica e o vapor gerado, acrescida da parcela industrializada, são enviados para a PETROBRAS/ FAFEN com DIFERIMENTO do ICMS, nos termos do art. 617 e a energia elétrica, decorrente da industrialização por encomenda, é considerada insumo para a fabricação de produtos na FAFEN Fertilizantes.

No caso, o primeiro requisito encontra-se perfeitamente satisfeito, pois autor da encomenda e o estabelecimento industrializador estão situados neste Estado. Com relação a energia elétrica, enquanto o autuado diz tratar de insumo para industrialização, o Fisco firma o entendimento que a energia elétrica é industrializada para consumidor final, não se aplica regra do DIFERIMENTO prevista no art. 343, XXXVI, LX, RICMS/BA e a operação é tributada, conforme art. 616, RICMS/BA.

Constato que o estabelecimento autuado explora através de sua Central Termoelétrica, localizada no município de Camaçari, Estado da Bahia, para transformação de gás natural e água desmineralizada em energia elétrica e térmica destinadas à fabricação de fertilizante nitrogenado e e amônia para a FAFEN FERTILIZANTES, unidade de operação da PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.

Ora, se o autuado realizou um processo de industrialização por encomenda para a FAFEN (PETROBRÁS) e o produto final foi devolvido ao encomendante, entendo para que se aperfeiçoe o DIFERIMENTO do lançamento do imposto relativamente ao valor acrescido, nos termos do art. 617, RICMS/BA, necessário que, além da localização do autor da encomenda e o estabelecimento industrializador sejam situados neste Estado, as mercadorias destinadas a comercialização ou a industrialização tenham saída subsequente tributada.

Estamos diante de uma regra específica, multicitada na legislação do ICMS, seja nas regras da incidência do imposto, do diferimento ou no capítulo que trata das Operações Realizadas por Estabelecimentos Industriais por Conta Própria ou de Terceiros, mas, que se revelou de difícil e complexa aplicação, no caso concreto, considerando que a forma e o quantum a ser tributado, ou a postergação do momento de incidência, depende da verificação, no encomendante, se a energia elétrica consumida no processo industrial implicou saídas subsequentes de produtos igualmente tributados. Sabe-se ainda que a energia elétrica consumida no processo de industrialização não é um assunto pacífico pois, mesmo que a empresa seja um estabelecimento unicamente industrial, nem toda energia elétrica é consumida no processo de industrialização.

Em função dessas circunstâncias, o termo final do diferimento para pagamento do imposto sobre essa energia, o valor acrescido, será o recolhimento do imposto referente à saída do produto industrializado, no encomendante, incorporando-se ao valor do produto final tributado por ocasião da saída. Justamente a base de cálculo que materialize a exigência resta prejudicada

Para a decisão da lide, ressalto que a base de cálculo do imposto deve ser determinada a salvo de

qualquer imperfeição. Indispensável, portanto, que seja demonstrada, de forma adequada, a existência ou não de produtos tributados na saída do encomendante e, em que medida ou proporção para a correta materialização do valor adicionado, exigido no presente Auto de Infração. Não encontrei a segurança necessária nos cálculos como definidos pelo Fisco, tampouco foi possível validar a negativa de materialidade, pretensão do autuado.

Isto porque, a dimensão material do tributo decorre dos princípios da legalidade e da verdade material que norteiam a exigência tributária e, em obediência a legislação tributária e da situação relatada, o presente Auto de Infração não pode subsistir.

A solução para o imbróglio não poderia sair através de uma diligência fiscal, conforme o pedido do autuado, uma vez que a verificação da base de cálculo da presente exigência, em se confirmando, deverá ser buscada em dados e elementos presentes em estabelecimento diverso do autuado, motivo que determinou a opção pelo refazimento integral da exigência. Apesar de o autuado ter afirmado fazer jus ao diferimento e incabível a exigência fiscal, tal fato deverá ser pesquisado no estabelecimento autor da encomenda e na existência de mercadorias destinadas a comercialização ou a industrialização com subsequente saída tributada.

Diante do quadro exposto, da forma e das incertezas que circundam a exigência, não restou evidenciado se realmente ocorreu a infração às normas tributárias, não sendo razoável, tampouco legal, a acusação fiscal sem a devida apuração. Poderia até a autuação ser considerada improcedente por falta de prova ou procedente porque o autuado não fez prova a favor de sua tese, mas, em obediência à indisponibilidade do crédito tributário e mediante a forma como foi constituída a exigência, não tive a certeza da infração, o que motiva a nulidade do procedimento fiscal, de acordo com o art. 18, IV, “a”, RPAF/99. Represento, pois, à autoridade competente para que seja realizada uma nova fiscalização, para verificação dos reais fatos ocorridos e em qual medida, tanto no autuado, quanto no estabelecimento autor da encomenda, objetivando resguardar os interesses do Estado. Informo ao contribuinte de que ele poderá regularizar qualquer situação, sem penalidade, antes do início de nova ação fiscal.

Posto isso, a infração 01 é nula.

As infrações 02 e 03 tratam da incidência da multa de 10% e 1% do valor comercial da mercadoria adquirida sujeita à tributação e sem tributação, respectivamente, entradas no estabelecimento e sem o devido registro na escrita fiscal.

Do exame nos autos, observa-se a elaboração de demonstrativos iniciais, fls. 12/13 (mercadorias sujeitas à tributação) e fls. 14/17 (mercadorias não tributáveis), discriminando as aquisições não registradas na escrita fiscal, totalizando a imposição de multas pecuniárias no valor de R\$ 27.286,93, na infração 02 e R\$ 70.932,90 para a infração 03.

Argui o sujeito passivo, em síntese, em relação à infração 02, discordância do enquadramento legal da multa aplicada pelo Fisco, aduzindo que a conduta tipifica descumprimento de obrigação acessória do art. 42, XV, “d” da Lei nº 7.014/96 e não no art. 42, IX da referida Lei, frisando a inexistência de prejuízo econômico/financeiro para o Estado da Bahia, uma vez que o recolhimento do ICMS é de responsabilidade do emitente da respectiva nota fiscal.

Na infração 03 apela para a desnecessidade de escrituração das notas fiscais nº 297, 387, 409 e 410 no livro de Registro de Entrada, tendo em vista o Convênio ICMS 15/07, que diz respeito à comercialização de energia elétrica na liquidação do Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE. Argui que as notas fiscais acima indicadas devem ser escrituradas somente no livro Registro de Saídas e que os demais documentos decorrem da Prestação de Serviços.

O Auditor do Fisco, responsável pela autuação, na sua Informação, argumenta que é incabível a tipificação da multa pretendida pelo autuado, uma vez que as penalidades incidem na falta de escrituração de notas fiscais no livro Registro de Entrada. Com relação à infração 03 acolhe os

argumentos da empresa para as notas fiscais nº 297, 387, 409 e 410, operações amparadas pelo Convênio ICMS 15/2007, além das notas fiscais de serviços prestados, exceto aquelas cujos documentos estavam ilegíveis e inservíveis como elementos de prova. Reduz a multa de R\$ 70.932,90 para R\$ 22.472,82.

Com efeito, a falta dos registros autoriza a exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, quando se referir à entrada de mercadoria não sujeita a tributação, nos termos do artigo 42, inciso XI e, no inciso IX, Lei 7.014/96, quando as mercadorias estiverem sujeitas à tributação, conforme abaixo transcritos:

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

(...)

IX - 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal.

XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;

A relação jurídica obrigacional tributária é objeto essencial do direito tributário, pois sendo este de natureza obrigacional, constitui sempre uma obrigação do sujeito passivo para com o sujeito ativo tributante. As obrigações tributárias acessórias são os deveres instrumentais exigidos pelo sujeito ativo (obrigação de fazer) com o intuito de assegurar o interesse da arrecadação dos tributos e também para facilitar a atividade de fiscalização no sujeito passivo.

A legislação tributária estadual estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária, além do pagamento do imposto, é obrigado ao cumprimento das prestações, positivas ou negativas, estabelecidas na legislação tributária (Lei nº 7.014/96, art. 34).

Entre as prestações positivas, encontra-se a obrigação de manter e escriturar livros fiscais, entre eles, o livro Registro de Entradas (art. 322 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97), destinado a escrituração das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento.

Examinando as peças que compõem o PAF e a legislação que permeia a exigência, constato que o direito assiste integralmente ao autuante com relação à infração 02, posto que é incabível a arguição defensiva no sentido de a falta de registro dos documentos fiscais não causar prejuízo para o Estado, em face a responsabilidade pelo ICMS do seu emitente. A presente exigência trata de dever instrumental do sujeito passivo e objetiva, além de assegurar o interesse da arrecadação dos tributos, facilitar a atividade de fiscalização no sujeito passivo. Também não logra êxito o contribuinte autuado com relação à mudança no dispositivo de multa que apenou a sua conduta, uma vez que o descumprimento da obrigação acessória no qual incidiu o sujeito passivo e capitulado pelo Fisco foi à falta de registro na escrita fiscal de bens ou mercadoria sujeitos à tributação (inciso XI) e não a falta de escrituração de livro fiscal (inciso XV), fato não foi objeto da presente ação fiscal. Caracterizado, dessa forma, o descumprimento da obrigação acessória exigida na infração 02, com multa no valor de R\$ 27.286,93.

Na infração 03, o Auditor Fiscal acolheu as alegações da defesa relativamente à desnecessidade de escrituração das notas fiscais nº 297, 387, 409 e 410, no livro de Registro de Entrada (Convênio ICMS 15/07) e as notas fiscais de serviço, exceção para os documentos acostados aos autos, às fls. 136, 139, 151, 156, 159 e 160, considerados ilegíveis e inservíveis como meio de prova.

Analisando o caso concreto, verifico que a falta de escrituração das notas fiscais representadas pelos DANFE,s nº 297, 387, 409 e 410, acostados aos autos, às fls. 123/126, encontrou justificativa nas disposições do Convênio ICMS 15, de 30 de março de 2007, que dispõe sobre o cumprimento de obrigações tributárias, em operações com energia elétrica, inclusive aquelas cuja liquidação financeira ocorra no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE. Trata-se, na realidade, de operações de saída (venda de energia elétrica), cujas notas fiscais foram emitidas pelo

próprio contribuinte autuado, não podendo sujeitar-se à penalidade em questão e, de forma acertada, excluídas pelo autuante.

As notas fiscais de prestação de serviço, igualmente, devem ser excluídas do levantamento fiscal que impõe penalidade pela falta de registro de mercadoria na escrita fiscal, não podendo incidir sobre a ausência de documentos fiscais que descrevam a prestação de serviço, não alcançados pelo ICMS. Com relação às notas fiscais que, na avaliação do Auditor Fiscal autuante, foram consideradas inservíveis como meio de prova, constato que as cópias acostadas aos autos, às fls. fls. 136, 139, 151, 156, 159 e 160, estão, de fato, pouco legíveis, mas não existe motivação suficiente para a manutenção da autuação fiscal. Caso entendesse necessário, o Fisco deveria intimar ao contribuinte para apresentação de uma cópia com melhor visualização.

Os referidos documentos fiscais, acostados aos autos, foram identificados e excluídos do levantamento fiscal remanescente. A multa por descumprimento da obrigação acessória, na infração 03, resta parcialmente caracterizada, passando de R\$ 70.932,90 para 22.472,82.

Em síntese, nula a infração 01, com representação à Autoridade Fiscal para uma nova fiscalização; a exigência de multas na infração 02, procedente no valor de R\$ 27.286,93 e na infração 03, parcialmente procedente no valor de R\$ 22.472,82.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **151805.0003/12-7**, lavrado contra **FAFEN ENERGIA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de **R\$49.759,75**, previstas no art. 42, incisos IX e XI, da Lei 7.014/96 e demais acréscimos moratórios, de acordo norma da Lei nº 9.837/05.

Esta Junta 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 7.851/99, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de abril de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR