

A.I. Nº - 298922.0001/12-0
AUTUADO - SICBRAS – CARBETO DE SILÍCIO DO BRASIL LTDA.
AUTUANTE - LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA, JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO e
LUCIANA MATHIAS DE ALMEIDA
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 04. 10. 2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0216-01/13

EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. CÂMARA DE COMÉRCIO DE ENERGIA ELÉTRICA – CCEE. MERCADO DE CURTO PRAZO OU SPOT. Imposto lançado em função da omissão de entradas de energia elétrica, em caso de posição devedora. Refeitos os cálculos, para correta fixação do valor do imposto, de modo que a carga tributária seja equivalente a 12,96%, correspondente a redução de 52% sobre a alíquota cheia do ICMS devido de energia elétrica que é de 27% na forma do art. 80, inciso I do RICMS/BA. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 24/10/2012, exige crédito tributário no valor de R\$74.653,39, tendo em vista a infração a seguir narrada:

“Deixou o contribuinte de recolher ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo, relativo à liquidação junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE ou ao Mercado Atacadista de Energia – MAE, não tendo sido a operação escriturada nos livros fiscais e sequer emitida a correspondente Nota Fiscal de Entrada. Período setembro 2008; janeiro 2009; fevereiro/março e maio/agosto 2010, no valor de R\$ 74.653,39”.

O autuado apresentou defesa, fls. 47 a 52, por advogado que a subscreve, constituído na forma da procuração pública e do substabelecimento, anexos às fls. 53 e 54. Alega que não cometeu infração à legislação tributária e que estará juntando a documentação para fins de prova. Aduz que a situação a si imputada sequer é regulada na legislação baiana.

Requer, caso se entenda pela manutenção da autuação, a exclusão ou redução da multa por descumprimento de obrigação principal (§8º, art. 42, Lei 7.014/96). Alega que a interpretação da legislação específica é dúbia e bastante técnica, não agindo de má fé, o que afasta a aplicação de uma multa de 100% (cem por cento), descabida e desproporcional à conduta praticada pela empresa. Transcreve decisões dos Tribunais Judiciais Superiores, nesse sentido.

Reitera que, sendo o caso, a multa deve ser modificada para a penalidade prevista na alínea “f”, inciso II do art. 42 da Lei 7.014/96 (60%), afastando aquela estabelecida na alínea “h” do inciso IV, do mesmo dispositivo legal. Tendo agido de boa fé, não lhe pode ser imputada penalidade mais gravosa, nos termos do art. 112, CTN, que estabelece interpretação favorável ao contribuinte.

Ressalva que a empresa não possui débitos tributários em aberto, concluindo pela rogação de cancelamento do lançamento, ora impugnado; subsidiariamente, havendo manutenção da infração, a aplicação do percentual de 60% (art. 42, II, “f”, Lei 7.014/96) ou a sua exclusão, tendo em vista a boa-fé da empresa e ausência de prejuízo ao erário.

A Informação Fiscal é prestada, às fls. 69/77, anuindo os termos da autuação, as razões da defesa e a argumentação do autuado que incorreu em erro por desconhecer a legislação, o que não procede.

Dizem os Auditores autuantes que o Convênio ICMS 15, de 30 de março de 2007, publicado no DOU em 04 de abril de 2007, do qual o estado da Bahia foi originalmente signatário (retirou-se através do Convênio 78/11, com efeitos a partir de 01/01/2012 e, posteriormente, a partir de 01/09/2012, através do Convênio 37/12), 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 e estabelece a obrigação para o adquirente de energia elétrica pela emissão de nota fiscal de entrada e pagamento do imposto, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo.

Transcrevem dispositivos do referido convênio (redação original, vigente na Bahia até 01/09/2012, que impõe a obrigação objeto do presente Auto de Infração. Reiteram que não é dado o direito do desconhecimento da legislação, conforme o art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil – LICC, ao estabelecer o princípio de que ninguém pode alegar o desconhecimento da lei.

Observam que, em havendo dúvida, poderia o autuado socorrer-se da Consulta à própria SEFAZ; ao afirmar que não atuou de “má fé” e solicitar a dispensa/ redução da multa imposta, a própria autuada admite o erro incorrido.

Aduzem que acostaram no presente auto de infração cópias das Notas de Liquidação das Contabilizações do Mercado de Curto Prazo (NLC) e dos relatórios CB006 – Resumo da Pré-Fatura, fornecidos pela própria autuada, onde constam a posição devedora no período exigido (setembro de 2008 a agosto de 2010) e dentro do período de vigência do convênio supracitado.

Diz que a afirmação do autuado de que a legislação baiana não regulamenta o tratamento tributário conferido às operações sob exame, demonstra o seu desconhecimento do ordenamento jurídico brasileiro, posto que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), estabelece, em seu artigo 96, que o termo "legislação tributária" compreende as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Concluem que os convênios celebrados pelos entes federados, no âmbito do Conselho Nacional de Política Tributária - CONFAZ, são fontes formais do Direito dotadas de normatividade (art. 102 do CTN).

Afirmam que, na qualidade de normas complementares (art. 100, inciso IV do CTN), os convênios celebrados pelos Estados, devem ser cumpridos dentro dos limites territoriais dos estados signatários, ainda que a sua ratificação seja de forma tácita (falta de manifestação no prazo de 15 dias), consoante disposto no art. 36, parágrafo primeiro do Convênio ICMS 133/1997, que aprovou o Regimento do CONFAZ.

Completam que, consoante o STF, não é necessário que a Assembléia Legislativa de cada unidade federada signatária se manifeste sobre o acordo de vontades celebrado (ADIN 1857/SC).

Destacam decisão do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (Acórdão 19028/10/2º da 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, de 09.12.10, que julgou procedente o lançamento efetuado pelo Fisco daquele Estado em matéria idêntica, cuja ementa encontra-se abaixo descrita:

“EMENTA

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA –
AQUISIÇÃO NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CÂMARA DE

COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (CCEE) – Constatou-se entrada de energia elétrica desacoberta de documento fiscal, em operações de aquisição de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE). Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NOTA FISCAL DE ENTRADA – FALTA DE EMISSÃO. Constatou-se falta de emissão de notas fiscais de entrada correspondentes às operações de aquisição de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE. Exige-se a Multa Isolada

capitulada no art.55, inc. II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve ser adequada a multa isolada ao previsto na alínea “a” do mesmo dispositivo.

Laçamento parcialmente procedente. Decisão unânime”

Ressaltam que o crédito do imposto (excluídos os valores de multas e atualização monetária), poderá ser efetuado após quitação do presente auto, visto tratar-se de estabelecimento industrial; observa que a exclusão da multa imputada (art. 42, § 8º da Lei 7.014/96), somente pode ser feita pelo CONSEF, quando do julgamento do caso concreto, ressaltando que a empresa não apenas deixou de emitir os documentos fiscais correspondentes e omitiu no lançamento e recolhimento do imposto previsto na legislação de regência. Concluem pela procedência do auto de infração.

VOTO

A infração acusa o contribuinte de ter deixado de recolher ICMS incidente na entrada de energia elétrica no estabelecimento (posição devedora no Mercado de Curto Prazo, relativo à liquidação junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE ou ao Mercado Atacadista de Energia – MAE), não tendo sido emitida a correspondente nota fiscal, nem a operação escriturada nos livros fiscais, no valor global de R\$ 74.653,39.

O Autuado alega apenas o desconhecimento da exigência, em face à ausência de previsão legal na legislação do Estado da Bahia, pedindo, a final, a improcedência da infração, a aplicação da interpretação do art. 112, CTN ou, subsidiariamente, a exclusão ou redução da multa aplicada.

Preliminarmente, verifico presentes, no Processo Administrativo Fiscal em tela, os pressupostos de sua validade, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos fiscais reclamados, estando o lançamento de ofício de acordo com o estabelecido nos termos dos artigos 39, RPAF BA (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal) e 142 do CTN (Código Tributário Nacional).

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.

A questão do cancelamento ou redução da multa será apreciada após as discussões de mérito.

Como vimos a lide está centrada na falta de recolhimento do ICMS, nas operações de entrada de energia elétrica no estabelecimento (posição devedora no Mercado de Curto Prazo, relativo à liquidação junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) ou ao Mercado Atacadista de Energia (MAE).

A operação de comercialização de energia elétrica decorre da Resolução Normativa 109/2004 da ANEEL, alterada pela Resolução Normativa nº 348/2009, em que definiu o Mercado de Curto Prazo de Energia Elétrica, onde são comercializadas as diferenças entre os montantes de energia elétrica contratada e registrados pelos Agentes da CCEE e os montantes de consumo efetivamente verificados e atribuídos aos respectivos Agentes.

É o que se observa do demonstrativo de débito acostados aos autos às fls. 09/37, elaborado pelos Auditores Fiscais, discriminando os valores do débito do ICMS e a metodologia empregada na sua apuração, arquivos entregues ao contribuinte autuado, conforme recibo de fls. 38/43, em nenhum momento combatido pelo autuado em relação a sua constituição. A mercadoria energia elétrica referida na autuação relaciona a operação de aquisição no mercado e cujos valores foram contabilizados e liquidados pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).

O direito não assiste ao autuado, em face à existência do fato gerador do ICMS, com normas explícitas no ordenamento jurídico do ICMS do Estado da Bahia, nas operações relacionadas à energia elétrica, decorrente de posição devedora no Mercado de Curto Prazo (MCP), relativo às

liquidações junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), demonstrado nos documentos retro aludidos.

O Convenio ICMS 15/07, 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 é taxativo nas disposições da cláusula terceira:

*Cláusula terceira Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar no caso do inciso II, "b", da cláusula primeira, é **responsável pelo pagamento do imposto** e deverá: (Grifo nosso)*

***I - ao emitir a nota fiscal relativa à entrada, ou solicitar sua emissão**(Grifo nosso)*

a) fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela CCEE, considerada a regra do inciso I da cláusula segunda, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

b) em caso de haver mais de um ponto de consumo, observar o rateio proporcional do resultado da liquidação, segundo as medições verificadas, para a apuração da base de cálculo;

c) aplicar, à base de cálculo, a alíquota interna da unidade federada de localização do consumo;

d) destacar o ICMS;

***II - efetuar o pagamento do imposto**, com base na nota fiscal emitida nos termos do inciso I, **por guia de recolhimentos estaduais**, no prazo previsto na legislação da respectiva unidade federada (Grifo nosso)*

Como destacam os autuantes, o art. 96 do CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, define claramente a expressão “legislação tributária”, estabelecendo que compreende 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.

No caso específico do ICMS, o aludido Convênio ICMS 15/07, conforme dispõe o inciso IV, art. 100, do CTN, na forma abaixo descrito, é tomado como norma complementar na medida em que disciplina o cumprimento das obrigações tributárias diante da aquisição de energia elétrica dentro mercado de curto prazo no âmbito da CCEE.

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.””

Dessa forma é o Convênio ICMS 15/07, na figura de norma complementar, que também serve de fundamento à presente autuação, como bem expõe os Fiscais Autuantes, na informação fiscal, está inserido no ordenamento jurídico baiano pelo art. 102 do CTN, que a seguir descrevo:

*“Art. 102. A **legislação tributária dos Estados**, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os **convênios de que participem**, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.(Grifo nosso)”*

Verifico que as operações com energia elétrica no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, no período da ação fiscal de 01/09/2008 a 31/08/2010, alcançava os contribuintes estabelecidos neste Estado, já que na época da ocorrência dos fatos geradores, a Bahia era signatária do acordo de ICMS estabelecido no citado Convênio.

No geral, a regra matriz do fato gerador do imposto ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte. Porém, em situações específicas, a própria Lei Complementar nº 87/96 dispoendo sobre normas gerais sobre procedimentos do ICMS entre os Estados e Distrito Federal, define situações cujas saídas das mercadorias não são o marco temporal da ocorrência do fato gerador, e sim, a entrada no estabelecimento, como é o caso específico da energia elétrica, objeto do caso em exame, conforme os termos do inciso III, do § 1º, do art. 2º, da LC 87/96:

“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** (grifo acrescido), [...].”*

A Lei 7.014/96 recepcionou a regra geral, dispondo que a entrada da mercadoria, expressão do critério material da regra-matriz de incidência, é o fato gerador do ICMS em operação interestadual com energia elétrica.

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

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

*§ 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.*

Tal elemento é o que foi tomado, pelos Fiscais Autuantes, como sendo a forma assumida da circulação da mercadoria energia elétrica, para o caso em análise, já que foi o primeiro momento da energia elétrica ingressada no território do Estado da Bahia, objeto do lançamento de ofício, decorrente da diferença da energia contratada e medida, característica do mercado de curto prazo ou *spot* do setor elétrico em que o Contribuinte Autuado está inserido.

Os valores lançados pelos autuantes no demonstrativo são os valores da liquidação financeira contabilizada pela CCEE (item “a”, inciso I, da Cláusula do Convênio ICMS 15/07) que diz respeito ao valor consumido de energia elétrica somado aos valores monetários destinados à cobertura do sistema na forma da Resolução nº 109/2004 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), extraídos das Notas de Liquidação das Contabilizações do Mercado de Curto Prazo da CCEE (NLC) emitidas pelo Agente de Liquidação – o Banco Bradesco - na forma acostada nos demonstrativos de débito.

Tais valores estão acobertados pela regra-matriz quantitativa de definição da base de cálculo do ICMS definida na Lei Complementar 87/96, em seu artigo 13, § 1º, I e II, alínea “a”, que estabelece:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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;”
(grifo acrescido)”

Aliás, tal regramento pode ser observado no RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, em seu artigo 54, inciso I, alínea “a”, conforme abaixo descrito:

Art. 54. No tocante aos acréscimos e aos descontos relativos ao valor das operações ou prestações, observar-se-á o seguinte:

I - incluem-se na base de cálculo do ICMS:

a) nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação; (grifo nosso)

A autuação se sujeita ainda à redução da base de cálculo, em conformidade com o inciso I do art. 80 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 66.284/97 na forma a seguir descrita:

Art. 80. É reduzida a base de cálculo das operações com energia elétrica, de acordo com os seguintes percentuais:

I - 52%, quando:

a) destinada às classes de consumo industrial e rural;

As operações de comercialização de energia elétrica, objeto da presente autuação, dizem respeito a classe de consumo industrial. Como tal devidamente inserida nas disposições acima destacada. Em sendo assim, corroborado pela Instrução Normativa nº 34/93, para o cálculo do ICMS devido sobre o

fornecimento de energia elétrica, a base de cálculo do ICMS deve ser reduzida de modo que o ICMS calculado ao final seja equivalente a uma alíquota correspondente a 12,96%, que corresponde a redução de 52% sobre a alíquota cheia do ICMS devido de energia elétrica que é de 27%, decorrente do somatório de 25% da alíquota propriamente dita, mais 2% cobrado para o Fundo de Pobreza na forma da legislação.

Nesse sentido, a Primeira Turma do STJ, em agosto de 2013, ao julgar o RESP nº 1.340.323, de relatoria do Ministro Ari Pargendler, decidiu, por maioria, que a não incidência do ICMS nas vendas interestaduais de energia elétrica com destino à industrialização ou comercialização, prevista no artigo 3º, III da Lei Complementar nº 87/96, restringe-se aos casos em que a energia é utilizada em processo de industrialização ou comercialização do próprio produto, ou seja, da energia elétrica. Tal entendimento, contrário ao anterior RESP nº 1.322.072, Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho, no sentido de que a não incidência prevista na LC nº 87/96 aplica-se também aos casos de vendas de energia para utilização no processo de industrialização de outros produtos.

Um dos fundamentos para a alteração do entendimento da Turma foi o de que, enquadrar a venda de energia para utilização na fabricação de outros produtos como venda para consumo e não para industrialização, obedeceria ao entendimento do STF, no RE 198.088 (imunidade está restrita à saída do Estado de origem, sendo devido o tributo na entrada dos produtos no território de cada Estado - princípio do destino).

Não obstante o entendimento generalista do STF, a Lei Complementar nº 87/96 previu de forma específica a não incidência do ICMS nas vendas interestaduais com esses produtos com destino à comercialização ou industrialização. Assim, no novo entendimento da Primeira Turma do STJ, a não incidência do ICMS, prevista no artigo 3º, III, da Lei Complementar nº 87/96, restringe-se aos casos em que a energia e derivados de petróleo são utilizados em processos de industrialização do próprio produto. Se for objeto de industrialização ou de comercialização sem ser consumida, a energia elétrica está fora do âmbito da incidência do imposto; em contrário, incidente o ICMS, quando consumida no processo de industrialização ou comercialização de outros produtos.

Com relação à aplicação da multa, questionada pelo autuado, encontra-se justificada na falta de emissão do competente documento fiscal, em face às operações aludidas, além do registro no livro Registro de Entradas, nos termos do art. 322, I, RICMS-97/BA. Em se tratando de infração relacionada à obrigação principal, o pedido de redução ou dispensa da multa poderá ser requerida à Câmara Superior do CONSEF, de acordo com o art. 159, RPAF BA.

Diante do exposto, resta caracterizada a infração, conforme consignada na inicial dos autos, no valor de R\$ 74.653,39 e PROCEDENTE é o Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE

Acusação: deixou de recolher o ICMS *incidente* sobre a entrada energia elétrica no estabelecimento do autuado.

O autuado observa que a situação imputada como infração não é sequer regulada pela legislação baiana. Por essa razão, diz que “acabou sendo pega de surpresa, por não conhecer as normas a respeito do recolhimento do ICMS na situação imputada”.

E, de fato, a matéria não é regulada na legislação baiana.

O RICMS vigente à época dos fatos tinha um capítulo específico para as operações com energia elétrica. O capítulo compreendia os arts. 571, 571-A, 571-B, 571-C, 571-D e 571-E. O capítulo constitui uma síntese de tudo o que diz respeito às operações com energia elétrica: incidência, não-incidência, isenção, contribuintes, local da operação, alíquotas, base de cálculo, inclusive redução da base de cálculo, crédito fiscal, substituição ou antecipação tributária, documentos fiscais, etc.

A matéria objeto deste Auto sequer é ventilada.

Na informação fiscal, a auditora Luciana Mathias fez ver que essa matéria é objeto do Convênio ICMS 15/07. Na redação originária, a Bahia era signatário desse convênio, porém se retirou dele através do Convênio ICMS 78/11.

A questão suscitada tem a ver com o princípio da legalidade, haja vista que a definição do sujeito passivo da obrigação tributária só pode ser feita por lei (CTN, art. 97, III).

A obrigação tributária constitui matéria de reserva legal, isto é, só pode ser estabelecida por *lei*. Convênio não é lei.

O CTN, no art. 100, ao listar as “normas complementares” das leis e dos decretos – note-se bem: normas complementares –, refere-se a “convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”. Friso bem que o Código deixa claro que tais atos são “normas complementares” das leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos. Os convênios a que alude o CTN consistem em atos destinados ao implemento de programas conjuntos de fiscalização e arrecadação, visando a complementar miudamente as leis e decretos *em função dos quais são celebrados*, não podendo se contrapor aos mesmos, haja vista que o alcance de tais convênios se restringe ao das leis, tratados ou decretos a que servem.

Não custa repetir: convênio não é lei – convênio é um ato em que os Estados, visando a uniformizar em todo o País as normas da substituição tributária nas operações interestaduais, atendendo à regra do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, se comprometem a elaborar suas leis internas em consonância com os parâmetros traçados no acordo interestadual. O convênio é portanto um *ato preparatório*, com base no qual são elaboradas as leis estaduais. Quando o sujeito passivo deixa de atender às regras da substituição tributária, não infringe as normas do convênio, mas da lei estadual. Isso é absolutamente válido inclusive nas operações interestaduais.

No Auto de Infração em exame, foi citado no enquadramento legal o Convênio ICMS 15/07. Não há nada de errado em serem citados convênios no enquadramento legal da autuação, já que eles são celebrados em função de leis e decretos. No entanto, os convênios que impliquem obrigações atribuíveis a terceiros não são automaticamente aplicáveis, pois a atribuição de responsabilidade tributária depende de lei, e convênio – repito – não é lei. Os convênios são apenas atos preparatórios, em que os Estados se comprometem a, com base neles, produzir internamente as suas leis, atribuindo responsabilidades, fixando bases de cálculo, etc. Os convênios são atos vinculantes apenas para as partes que os assinam. Como os contribuintes não são signatários dos convênios, não se pode dizer que o contribuinte infringe convênio – só quem pode infringir o convênio é o Estado que, tendo-o subscrito, se comporta de modo contrário ao que no acordo foi pactuado.

Embora existam convênios mal elaborados que utilizam expressões juridicamente inadequadas, definindo contribuintes e fixando bases de cálculo, outros, como é o caso do Convênio ICMS 15/07, põem as coisas no devido lugar. Chamo a atenção para a redação do cabeçalho do Convênio ICMS 15/07: “O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ [...], considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas operações com energia elétrica [...].

Perfeito: o convênio deixa claro que o CONFAZ celebrou o referido convênio “considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas operações com energia elétrica”, para que os signatários – e somente os signatários – adotem em suas legislações posturas iguais. Porém o CONFAZ não pretende com isso usurpar as funções do Congresso, nem das Assembléias Legislativas. Os atos celebrados pelo CONFAZ constituem acordos em que os signatários se comprometem a cumprir o que neles fica acordado.

Convênio é um ato bilateral ou plurilateral, sendo vinculante evidentemente apenas para as *partes*, ou seja, para os *signatários*. Se o contribuinte não figura no convênio como um de seus signatários, e se não outorgou poderes para que o Estado fizesse o acordo em seu nome, não se pode dizer que o contribuinte infringe a norma do convênio. Somente quem pode infringir o convênio é aquele Estado que, tendo subscrito o acordo, venha a comportar-se de modo contrário ao que nele foi

pactuado. O contribuinte em face de um convênio é terceira pessoa, não participa da relação jurídica.

Conforme já adiante, essa matéria é objeto do Convênio ICMS 15/07. Na redação originária, a Bahia era signatário desse convênio, porém se retirou dele através do Convênio ICMS 78/11. Mas mesmo no curto período em que o Estado da Bahia era signatário do aludido convênio, a Bahia se limitou a firmar o convênio com outros Estados, mas não chegou a implementá-lo na legislação interna.

Por conseguinte, na Bahia, não houve qualquer repercussão do aludido convênio, no que concerne à atribuição aos contribuintes baianos da responsabilidade que seria atribuída na forma pactuada com outros Estados, pois a Bahia firmou o convênio mas desde o primeiro instante desistiu dele, decerto por perceber desde o início que a regulação idealizada naquele acordo não convinha aos interesses do nosso Estado, e por isso não se fez incluir suas disposições nem na lei, nem no regulamento.

Enfim, para os contribuintes do ICMS, o supracitado Convênio ICMS 15/07 nunca existiu.

Passo então a examinar a questão levando em consideração estritamente a legislação baiana.

Como a acusação é de que o autuado deixou de recolher o imposto incidente na *entrada* da energia em seu estabelecimento, conclui-se que o autuado neste caso é o adquirente da energia.

Cumpra analisar então quando é possível a atribuição da responsabilidade pelo imposto na *entrada* de mercadoria.

O RICMS/97, ao cuidar do fato gerador, prevê, com relação à *energia elétrica*, que a incidência se dá:

a) nas *operações internas*, por ocasião da *saída*, e o sujeito passivo é o *fornecedor*:

- art. 2º, I:

“I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;”

b) nas *operações interestaduais*, por ocasião da *entrada*, e o sujeito passivo é o *adquirente*:

- art. 2º, C:

“X - 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 a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (LC 87/96 e 102/00) (Lei nº 7710/00);”

Poderia ser emitido o Auto em nome do adquirente?

As operações são internas ou interestaduais?

No Auto, no campo “Enquadramento legal”, é especificada mais de uma dezena de dispositivos. Os dispositivos indicados dizem respeito a redução da base de cálculo, livros e documentos, e ao imposto relativo à *entrada* de energia elétrica oriunda de outros Estados e *não* destinada a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração.

Ocorre que não foi demonstrado a) que a energia é oriunda de outros Estados, e b) que a energia *não* é destinada a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração.

Se a energia é oriunda deste Estado, o sujeito passivo é o fornecedor.

Se a energia é oriunda de outros Estados, mas o autuado adquiriu a energia para comercialização, não incide o ICMS, haja vista a ressalva do inciso X do art. 2º do RICMS: *não* destinada a comercialização.

De igual modo, se a energia é oriunda de outros Estados, mas o autuado adquiriu a energia para emprego na industrialização, também não incide o ICMS, haja vista a ressalva do inciso X do art. 2º do RICMS: *não* destinada a industrialização.

Diga-se o mesmo no caso de a energia *não* ser destinada a produção, geração ou extração.

Enfim, existem dúvidas quanto aos fatos, e se não se sabe ao certos quais são os fatos, torna-se inviável sua subsunção ao direito.

Em face disso, o meu voto, em princípio, é pela retirada do processo de pauta, a fim de se determinar diligência para esclarecimento dos aspectos de fato que acabo de pontuar. Como sou vencido nesse aspecto, voto pela NULIDADE do lançamento, por falta de certeza.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 298922.0001/12-0** lavrado contra **SICBRAS CARBETO DE SILÍCIO DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 74.653,39**, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, inciso IV, alínea “h” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE