

PROCESSO	- A. I. N° 151805.0003/12-7
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FAFEN ENERGIA S/A.
RECORRIDOS	- FAFEN ENERGIA S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0080-01/13
ORIGEM	- IFEP SERVIÇOS
INTERNET	- 08/08/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0199-11/14

EMENTA: ICMS. 1. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ENERGIA ELÉTRICA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Não se considera insumo, para fins de aplicação do diferimento do imposto, as operações de fornecimento de energia elétrica resultante da industrialização por encomenda [valor acrescido]. Modificada a Decisão recorrida. Item subsistente 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. a) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Nos termos do art. 156, I do CTN extingue-se o crédito tributário com o pagamento total do débito pelo sujeito passivo, ficando, consequentemente, extinto o crédito tributário exigido nas infrações 2 e 3, em conformidade com o inciso IV, do artigo 122, do RPAF/BA. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Decisão por maioria. Recurso Voluntário **PREJUDICADO** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, em razão da desoneração do débito da infração 1 e parte do débito relativo à infração 3 e de Recurso Voluntário, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão que julgou Procedente em Parte a infração 3.

O Auto de Infração, lavrado em 12/09/12, exige créditos tributários no valor de R\$2.522.401,71, tendo em razão das seguintes infrações:

1. *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 (2009 e janeiro/fevereiro 2010) - R\$ 2.424.181,88.*
2. *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 (2009 a 2012). Multa por descumprimento de obrigação tributária - R\$ 27.286,93 (10% do valor comercial das mercadorias).*
3. *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. (2009 a 2012). Multa por descumprimento de obrigação tributária acessória - R\$ 70.932,90 (1% do valor comercial das mercadorias).*

Na Decisão proferida pela 1ª JJF, inicialmente foi rejeitada a nulidade suscitada, sob a alegação de incongruência entre os fatos descritos e respectiva previsão legal; violação à legalidade, ao

devido processo legal, prova pericial (quesitos), além da aplicação da interpretação benigna (art. 112, CTN), no caso das infrações 02 e 03, fundamentando que se trata de prova pericial nos livros e documentos contábeis e fiscais do autuado, o que poderia ser juntado com a impugnação.

Também que, o caso não requer investigação técnica, visto que a informação fiscal prestada pelo autuante esclareceu os elementos constantes nos autos, que eram suficientes para a formação de juízo de valor do julgado (art. 147, I e II, RPAF/BA). Concluiu inexistir ofensas aos direitos do contribuinte em obediência aos princípios da verdade material, da legalidade, da segurança jurídica, do devido processo legal e da ampla defesa, nos termos do art. 39, RPAF/BA, inclusive de não existência de dúvida que pudesse conduzir a aplicação do art. 112 do CTN. No mérito, apreciou que:

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 FERTLIZANTES 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 deferido 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 deferimento, a menos que se trate de mercadoria enquadrada no regime de deferimento, 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.

Constatou 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 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.

No tocante às infrações 2 e 3 observou que os demonstrativos (fls. 12/17) discriminam as mercadorias adquiridas que não foram registradas na escrita fiscal, o que submete a aplicação da multa de 10% e 1% do valor comercial da mercadoria e que o sujeito passivo, discordou do enquadramento, aduzindo descumprimento de obrigação acessória do art. 42, XV, "d" da Lei 7.014/96.

Quanto à infração 3, acolheu as alegações da defesa relativamente à desnecessidade de escrituração das Notas Fiscais nº 297, 387, 409 e 410, no livro REM (Convênio ICMS 15/07),

referente à comercialização de energia elétrica na liquidação do CCEE, cujas notas fiscais devem ser escrituradas somente no livro Registro de Saídas e as notas fiscais de serviço, exceto os documentos acostados às fls. 136, 139, 151, 156, 159 e 160, considerados ilegíveis e inservíveis como meio de prova.

Fundamentou que a multa por descumprimento de obrigação acessória, relativo à entrada de mercadoria sujeita e não sujeita a tributação é a prevista no art. 42, incisos XI e IX da Lei 7.014/96, assistindo razão ao autuante, com relação à infração 2, caracterizando o descumprimento da obrigação acessória, exigida com multa no valor de R\$27.286,93.

Da mesma forma, apreciou não ser cabível a aplicação da multa em relação às notas fiscais de prestação de serviço e considerou inservíveis como meio de prova, as cópias acostadas às fls. 136, 139, 151, 156, 159 e 160, que entender estarem “*de fato, pouco legíveis...*”, reduzindo a multa da infração 3, de R\$70.932,90 para R\$22.472,82.

Finalizou decidindo como Nula a infração 1, com representação à Autoridade Fiscal para uma nova fiscalização, Procedente a multa aplicada na infração 2, no valor de R\$27.286,93 e Parcialmente Procedente a infração 3, no valor de R\$ 22.472,82.

A JJF recorreu, de ofício, desta Decisão, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99.

O sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 251/270) contra a Decisão proferida pela 1ª JJF, vindo posteriormente a se manifestar pelo reconhecimento integral do débito e consequente desistência do Recurso Voluntário, conforme requerimento devidamente protocolado, de acordo com os benefícios auferidos através da Lei 12.903/13 e documentos anexados aos autos, fls. 299 a 309.

Foram, também, juntados aos autos extratos de pagamentos gerados pelo SIDAT que confirmam a efetivação do pagamento, de acordo com os documentos de fls. 312 a 316.

Em momento posterior à juntada do requerimento de desistência do Recurso, a PGE/PROFIS exarou Parecer (fls. 311/verso), no qual opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Inicialmente, cabe apreciar o Recurso de Ofício interposto pela 1ª JJF, com relação à deliberação quanto aos valores exigidos na infração 1, em cuja Decisão prolatada foi apreciado o mérito da autuação e em seguida decidido pela sua Nulidade, conforme relatório:

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”.

Conforme apreciado, a infração acusa falta de recolhimento do ICMS relativo ao valor adicionado de industrialização por encomenda, tendo sido faturado energia elétrica (CFOP 5125), em contrapartida de recebimento com suspensão do ICMS, de mercadorias destinada à industrialização (água clarificada, água desmineralizada e gás natural), conforme demonstrativo às fls. 10/11.

O sujeito passivo argumentou que recebeu para industrialização [de energia elétrica] gás natural, água clarificada e desmineralizada, com suspensão do ICMS (art. 615 e 616 do RICMS/BA), o que resultou na geração de energia elétrica e vapor, tendo acrescido o valor adicionado pela industrialização, entendendo que está contemplado com o DIFERIMENTO (art. 617, RICMS/BA), visto que a energia elétrica industrializada é utilizada como insumo na fabricação de fertilizantes.

Já a fiscalização acusa 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/97, sendo a operação tributada, conforme art. 616, RICMS/BA.

Na Decisão ora recorrida, foram apreciadas duas premissas, a primeira que os (i) produtos recebidos para serem industrializados estão contemplados com a suspensão do ICMS e a segunda que o (ii) produto resultante da industrialização [energia elétrica] está contemplada pelo diferimento, a ser utilizada no processo de industrialização e dependeria da averiguação se os produtos resultantes eram ou não tributados, o que suscitou a incerteza que motivou a Decisão pela Nulidade da infração.

Com relação à primeira premissa, verifico que a empresa recebeu mercadorias (gás natural e água), com suspensão do ICMS (art. 615, RICMS/97), sendo que a legislação prevê a tributação no retorno apenas do valor acrescido (art. 616, RICMS/BA).

Na situação presente, considerando o conceito de industrialização previsto no art. 2º, §5º do RICMS/97 (decorrentes de operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoar para o consumo, tais como: I – transformação; II – beneficiamento; III - montagem; IV - acondicionamento ou reacondicionamento e V - renovação ou recondicionamento), é questionável a aplicação da suspensão do imposto, visto que o envio de gás natural e água não configura uma atividade de industrialização, do ponto de vista do conceito tributário, que resulte em industrialização de energia elétrica.

Entretanto, considero que o gás natural e a água podem serem empregados no processo de geração de energia e em se tratando de operação interna, o débito gerado pelo remetente implica em crédito no estabelecimento destinatário, e com o retorno do produto “industrializado” [energia elétrica] a geração do débito referente ao valor do retorno dos produtos (água e gás natural) no estabelecimento “industrializador”, implica em crédito no estabelecimento remetente. Neste aspecto, não há qualquer prejuízo ao Erário público, tendo em vista que, no máximo a contemplação do instituto da suspensão do imposto, poderia gerar intempestividade no seu pagamento. Portanto, considero correto o acolhimento desta primeira premissa, contida na Decisão em questão.

Quanto à segunda premissa, verifico que conforme demonstrativo à fl. 10, foram relacionadas às notas fiscais emitidas, relativas ao VALOR AGREGADO NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA [energia elétrica], cujas cópias foram acostadas na impugnação (fls. 108 a 121).

O sujeito passivo não tributou essa operação, por entender que estava contemplada pelo regime de diferimento (art. 617 do RICMS/97), sob o pressuposto de que a energia elétrica seria utilizada no processo de industrialização (fertilizantes). A JJF decidiu pela Nulidade da infração, fundamentando que dependeria da averiguação se os produtos resultantes eram ou não tributados, o que suscitou a incerteza que motivou a Decisão pela nulidade da infração.

Para uma melhor interpretação da aplicação da norma, transcrevo abaixo o art. 617 do RICMS/97:

Art. 617. Na hipótese do artigo anterior, 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:

I - o autor da encomenda e o estabelecimento industrializador sejam situados neste Estado;

II - as mercadorias sejam destinadas a comercialização ou a industrialização com subsequente saída tributada.

Parágrafo único. Para fruição do diferimento previsto neste artigo, é dispensada a habilitação prevista no art. 344, a menos que se trate de mercadoria enquadrada no regime de diferimento.

Ou seja, de acordo com os fatos, a empresa recebeu gás natural e água para “industrializar”, com suspensão do ICMS (artigos 615 e 616) e deveria tributar apenas o valor adicionado resultante da industrialização [energia elétrica]. O art. 617 prevê diferimento do lançamento do imposto, relativamente ao valor acrescido, para o momento da saída das mercadorias ou dos produtos resultantes de sua industrialização (operação interna).

Na situação presente, não há como aplicar o diferimento quanto ao valor acrescido do “produto

“industrializado”, visto que a energia elétrica não vai ser comercializada pelo estabelecimento encomendante, nem vai ser empregada como matéria prima ou produto intermediário no processo de industrialização (fertilizantes). Convém ressaltar que em diversas decisões do Superior Tribunal de Justiça, aquela Corte decidiu que “*A energia elétrica não pode ser considerada como insumo*”, a exemplo do RE 782.074 - DF (2005/0153135-0); REsp n.º 638.745/SC; MS 19176/SC ; AgRg no AG n.º 623.105/RJ; REsp n.º 518.656/RS; AgRg no RE 731.885 - PR (2005/0039203-7) e REsp 638.745 - SC (2004/0021828-9).

Conforme ressaltado pelo autuante, a GETRI/GECOT no Parecer 903/03, manifestou entendimento de que a operação por encomenda de energia elétrica [Tolling], ocorre a incidência do ICMS no tocante ao valor acrescido pelo estabelecimento industrializador (art. 615, § 2º do RICMS/97), visto que a energia elétrica não será comercializada, nem industrializada pelo encomendante, posicionamento que entendo estar correto.

Fazendo uma análise contextual, se o encomendante adquirisse energia elétrica em operação:

- a) Interestadual – a operação é imune, com pagamento do ICMS na entrada (RICMS/97, art. 80, I);
- b) Dentro do Estado – seria tributada pelo fornecedor.

Em ambas situações, haveria ônus do ICMS por parte do adquirente da energia elétrica, sendo assegurado o crédito fiscal, quando empregada em processo de industrialização cuja saída subsequente fosse tributada. Caso o produto não fosse tributado pelo ICMS, o valor do imposto pago não poderia ser apropriado.

Na situação presente, em termos gerais, ocorreu comercialização de energia elétrica (equivalente ao valor acrescido na industrialização de gás natural e água), sem pagamento do ICMS correspondente, o que contraria o disposto no art. 2º do Decreto nº 6.734/97 (alterado pelo Decreto nº 7.738/99), o qual estabelece “*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...*”.

Também, caso considerado a aplicação do regime de diferimento à operação em questão (valor acrescido de industrialização), esse procedimento configura concorrência prejudicial às empresas que comercializam energia elétrica, visto que desoneraria as operações de comercialização de energia por parte do estabelecimento autuado, enquanto aqueles são obrigados a suportar o ônus do ICMS. Além disso, causa prejuízo ao Erário público.

Por tudo que foi exposto, foi equivocada a Decisão proferida visto que inexiste a incerteza motivadora da Decisão da Nulidade, quanto ao fundamento de que “*depende, da verificação, no encomendante, se a energia elétrica consumida no processo industrial implicou saídas subsequentes tributados*”. Como fundamentado, não se aplica o diferimento a operação.

Por fim, convém ressaltar que infração idêntica a esta foi atribuída ao mesmo contribuinte, objeto de julgamento pela 4ª JJF, no Acórdão JJF 0085-04/13 que decidiu pela sua Procedência e não houve Provimento do Recurso Voluntário, conforme Acórdão CJF Nº 0382-13/13.

Dessa forma, fica reformada a Decisão ora recorrida pela Procedência da infração 1.

No tocante ao Recurso Voluntário, depois de interposto o Recurso, o sujeito passivo reconheceu o débito remanescente indicado na Decisão proferida pela 1ª JJF, relativo às infrações 2 e 3, e efetuou o respectivo pagamento aproveitando os benefícios fiscais previstos na Lei nº 12.903/13, desistindo do Recurso apresentado, o que o torna ineficaz, conforme previsto no art. 122, inciso IV do RPAF/BA.

Em consequência, considero PREJUDICADO o Recurso Voluntário apresentado, devendo os autos ser remetido à repartição fiscal de origem para fins de homologação do pagamento destas infrações.

Por tudo que foi exposto, opino pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, reformando a Decisão de piso pela Procedência integral da infração 1 e PREJUDICADO o Recurso Voluntário, quanto às

infrações 2 e 3, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à infração 1 - Recurso de Ofício)

Peço vênia para discordar das conclusões a que chegou o Nobre relator ao apreciar o Recurso de Ofício interposto em razão da desoneração da exigência consubstanciada no item 1 do Auto de Infração.

Conforme relatado, o objeto da controvérsia instaurada nos presentes autos reside no fato de o Recorrente não haver submetido á tributação pelo ICMS do valor que acresceu nas operações de industrialização por encomenda de energia elétrica para a qual foi contratado pela PETROBRÁS S/A.

No seu entendimento, como o seu cliente informou que haveria de utilizar o produto resultante da industrialização como insumo/utilidade no seu processo produtivo e considerando que o seu estabelecimento está localizado neste Estado, as saídas correspondentes ao valor agregado nas operações também estariam acobertadas pelo diferimento previsto no artigo 617 do RICMS/BA.

Em sentido contrário, o Nobre Relator ratifica o procedimento adotado pela fiscalização ao entendimento de que a energia elétrica não seria comercializada pelo estabelecimento encomendante, nem mesmo utilizada como matéria prima ou produto intermediário no seu processo fabril. Em sustentação ao seu posicionamento cita alguns acórdãos da lavra do Superior Tribunal de Justiça que externam o entendimento no sentido de que a energia elétrica não pode ser considerada como insumo.

No meu sentir, no caso dos autos não caberia ao autuante ou mesmo a este órgão julgador aferir se a energia elétrica se constitui em insumo destinado ao processo fabril do estabelecimento encomendante, sendo esta a razão pela qual discordo do posicionamento do Relator.

No presente caso, a fiscalização foi levada a efeito no estabelecimento contratado para prestar os serviços de industrialização por conta e ordem do encomendante. Agindo por conta e ordem, como de fato agiu, o Recorrente não teria como identificar, a partir de informação prestada pelo contratante, qual destinação seria dada à energia elétrica que produziu. Não há nos autos prova no sentido de que o Recorrente conhecia a destinação da utilidade produzida.

Diante de tais circunstâncias, tendo a fiscalização identificado que a energia elétrica produzida pelo Recorrente a partir dos insumos que recebeu do estabelecimento contratante não foi por este utilizada como insumo/utilidade em seu processo fabril, deveria observar o regramento previsto no artigo 347 do RICMS/BA, abaixo transcrito para melhor análise.

Art. 347. O ICMS será lançado pelo responsável:

.....
II - sempre que a saída da mercadoria for efetuada em circunstâncias em que não seja possível a adoção do diferimento, como nas seguintes hipóteses:

.....
b) saída de mercadoria em decorrência de negócio cuja natureza ou características não correspondam às hipóteses regulamentares que autorizem o benefício, pelo não-preenchimento de alguma condição, inclusive por não estar o destinatário habilitado a operar no regime de diferimento, ou no caso de saída para consumidor ou usuário final; Grifos meus

Como se vê, a situação vivenciada nos presentes autos, em que a operação de saída não poderia supostamente se dar com o benefício de diferimento em razão de ter como destino estabelecimento de usuário final, se encarta na hipótese prevista na alínea “b” do inciso II da norma reproduzida. Nestes termos, o imposto devido em razão do encerramento antecipado da fase diferimento só pode ser exigido do respectivo responsável legal.

De acordo com que dispõe o artigo 342 do mesmo regulamento *a substituição tributária por diferimento diz respeito às situações em que, segundo a lei, a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação efetuada no presente é transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria ou do bem, ou ao usuário do*

serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior, ficando adiados o lançamento e o pagamento do tributo para o momento em que vier a ocorrer determinada operação, prestação ou evento expressamente previstos pela legislação.

Pois bem! O diferimento do ICMS incidente sobre o valor acrescido nas operações de industrialização por encomenda encontra previsão normativa no artigo 617 do RICMS **que atribui ao estabelecimento de origem** obrigação de lançar e recolher o imposto incidente na etapa anterior de circulação da mercadoria. Senão vejamos:

Art. 617. Na hipótese do artigo anterior, 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:

Interpretando-se de forma sistemática as normas legais citadas, é possível concluir com especial clareza pela impossibilidade da exigência do imposto diretamente do estabelecimento do Recorrente, em razão de não ser este o responsável legal pelo lançamento e recolhimento do ICMS incidente nas operações objeto da fiscalização.

Nestes termos, intuitivo concluir que o lançamento de ofício encontra-se eivado pelo vício de nulidade, a teor do quanto disposto no artigo 18, inciso IV, alínea “b” do RPAF.

Ante ao exposto, ainda que fundamento diverso, entendo não merecer reforma a Decisão de base que julgou NULO o lançamento de ofício consubstanciado no item 1 do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 151805.0003/12-7, lavrado contra **FAFEN ENERGIA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.424.181,88**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$49.759,75**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios de acordo norma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

VOTO VENCEDOR (Infração 1 - Recurso de Ofício) – Conselheiros (as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho R. Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infração 1 - Recurso de Ofício) – Conselheiras: Rosany Nunes de Mello Nascimento, Alessandra Brandão Barbosa e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – VOTO DIVERGENTE
(Infração 1)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS