

A. I. Nº - 206986.0002/18-5
AUTUADO - CROMEX S/A.
AUTUANTE - ANTONIO TORRES DE BARROS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/12/2018

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0184-01/18

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. ENERGIA ELÉTRICA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO A AQUISIÇÃO POR CONTRATO FIRMADO EM AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE – ACL. Razões de defesa não são capazes de elidir a acusação. O imposto não incide sobre a entrada, no território do Estado destinatário, decorrentes de operações interestaduais de “*energia elétrica*”, quando destinada à comercialização ou à industrialização da própria energia elétrica, e não àquelas operações destinadas à industrialização de outros produtos (Art. 2º, § 1º, inc. III da LC 87/96). Está demonstrado nos autos, inclusive sem controvérsia entre as partes, que as operações de entradas de “*energia elétrica*” objeto da autuação, são para industrialização de outros produtos. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/03/2018, constitui crédito tributário no valor de R\$1.680.764,66, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 01 – 02.01.24: Deixou, o contribuinte, de recolher o ICMS no valor de R\$1.680.764,66 incidente sobre a entrada de Energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em ambiente de Contratação Livre – ACL, estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, relativo as notas fiscais constantes do demonstrativo de débito de fls. 43/45 dos autos, emitidas pela empresa NC ENGENHARIA S.A., CNPJ/MF 04.023.261/0001-88, estabelecida no Estado Do Rio de Janeiro, nos anos de 2014, 2015 e 2016, com enquadramento nos artigos 400 e 401 do RCIMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12,; alínea “i”, do inc. II, do art. 16, art. 16-A, inc. V e § 1º, do art. 17 e inc. III, do art. 34, da Lei 7.014/96, c/c Cláusula 1ª, 2ª e inciso I da Cláusula 3ª, do Conv. ICMS 77/2011.

O sujeito passivo, às fls. 71/89 dos autos, apresenta defesa administrativa, na qual impugna o Auto de Infração em tela, conforme a seguir passo a expor:

DOS FATOS

Diz tratar da CROMEX S.A., sociedade com sede na Rua Paulo Emilio Salles Gomes, 153, Limão, Município de São Paulo, Estado de São Paulo, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.271.463/0001-13, com filial localizada na Avenida Periférica I – CIA, nº 4312, CEP 43.700-000, Centro Industrial Aratu, Salvador, Estado da Bahia, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.271.463/0004-66, Inscrição Estadual nº 069.949.594.

Neste contexto, aduz que, em face do Auto de Infração em referência, requer que seja a presente defesa devidamente encaminhada para o Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Neste sentido, diz que conforme se verifica dos seus documentos societários e demais registros mantidos perante a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (SEFAZ), a defendente é pessoa jurídica que se dedica a produzir, comercializar, importar e exportar produtos químicos destinados à indústria plástica, razão pela qual se caracteriza como contribuinte do ICMS.

Observa que, no exercício regular de suas atividades, frequentemente adquire insumos para a

aplicação em seu processo industrial, dentre essa energia elétrica de fornecedores localizados em diversos Estados da Federação.

Logo, a fim de verificar a regularidade de suas obrigações fiscais, a SEFAZ/BA instaurou a Ordem de Serviço nº 506528/17, cujo objeto compreendia a revisão da apuração da defendente em relação ao período compreendido entre janeiro de 2014 e dezembro de 2015.

Não obstante a correção dos seus procedimentos, diz que a fiscalização do Estado da Bahia, lavrou a autuação em epígrafe, por meio da qual atribuiu à defendente a responsabilidade pela suposta falta de recolhimento de ICMS incidente sobre as aquisições interestaduais de energia elétrica no período em questão, deixando de aplicar as diretrizes estabelecidas pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/1996, notadamente no que se refere às operações interestaduais com energia elétrica, a fiscalização pretende exigir suposto crédito tributário equivalente a R\$1.680.764,16 de principal, acrescido de multa correspondente a 60% e juros de mora.

Diz, então, que será demonstrado a seguir, a infração imputada não pode prosperar, porquanto a autoridade fiscal deixou de analisar o contexto no qual as operações autuadas estavam inseridas, resultando na aplicação equivocada da legislação.

Aduz que, partindo de uma premissa equivocada em relação à destinação da energia adquirida pela defendente, a fiscalização entendeu ser aplicável ao caso o artigo 400 do RICMS/BA, que em verdade diz regula hipótese distinta daquela na qual as operações estão inseridas.

“Art. 400. O cálculo do ICMS devido pelo consumidor de energia elétrica, responsável pelo pagamento quando adquirido em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre, nos termos inciso VIII do caput do art. 4º e no inciso IV do § 1º do art. 5º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, tomará por base o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica, acrescido dos valores cobrados por todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão, aos quais deve ser integrado o montante do próprio imposto.”

Observa que, de fato, reproduzindo os comandos definidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96, a própria legislação baiana determina que não incide o ICMS nas operações interestaduais que destinem energia elétrica à industrialização, conforme artigo 3º, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

“Art. 3º O imposto não incide sobre: III - operações interestaduais relativas a energia elétrica, a petróleo e a lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, quando destinados a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração;”

Diz ser justamente esse o caso da defendente, que, como se constata do Laudo Técnico acostado aos autos (doc. 03), utilizou a energia elétrica adquirida no ambiente livre de contratação como insumo direto do seu processo de industrialização.

Neste contexto, diz que é caso em análise, portanto, não é aplicável o artigo 400, do RICMS/BA, porquanto a energia elétrica adquirida pela Defendente teve como destino o uso direto na industrialização.

Afirma que é nesse ponto que se equivocou a fiscalização, que motivou o lançamento impugnado em dispositivo legal que se aplica à hipótese distinta daquela pertinente às suas operações, que, como diz ter comprovado nos autos, empregou a energia adquirida como insumo do processo de fabricação dos seus produtos.

Noutros termos, aduz que, no caso da defendente, deve ser aplicada a regra de exceção disposta na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e no artigo 3º, inciso III, da Lei nº 7.014/96, que preveem expressamente a não incidência do ICMS nas hipóteses de aquisição interestadual de energia elétrica quando destinada à industrialização de mercadorias.

Nesse exato sentido diz que é o entendimento do E. Supremo Tribunal Federal, que, em diversas ocasiões reconhece que, em operações interestaduais com energia elétrica, a Constituição Federal estabeleceu a competência para o Estado de destino tributar pelo ICMS a operação, observando a regulamentação da legislação complementar.

Por sua vez, no mesmo sentido diz que é o entendimento manifestado pelo E. Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual quando a energia elétrica é destinada à industrialização, como no

presente caso, não há a incidência do ICMS, o qual será integralmente devido ao Estado de destino na operação subsequente relativa à saída da mercadoria (na qual se utilizou a energia elétrica como insumo).

Portanto, assevera que é patente a improcedência do Auto de Infração impugnado, porquanto o lançamento nele contido desconsidera o fato de a defendente ter utilizado a energia elétrica adquirida na industrialização das mercadorias que fabrica, presumindo, de modo equivocado, que as operações de aquisição diziam respeito à hipótese de uso e consumo da energia.

Desta forma, conforme ficará evidenciado, a pretensa exigência contida no Auto de Infração se revela totalmente ilegal, já que contraria as regras de tributação previstas na legislação aplicável e o entendimento dos Tribunais Superiores. Senão, vejamos.

DO DIREITO

II.1. - PRELIMINARMENTE: A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VÍCIO MATERIAL

De início, diz que cumpre esclarecer que da simples análise do fundamento legal utilizado pela fiscalização, de pronto, se verifica que a fiscalização prescindiu da correta verificação dos fatos, ignorando o fato de a defendente aplicar a energia elétrica em questão em seu processo produtivo, o que resultou em um lançamento com base em dispositivos que não se aplicam ao presente caso.

Aduz que, em verdade, nenhum dos dispositivos apontados pela fiscalização como infringidos foram de fato violados pela defendente, porquanto nem sequer aplicam-se às operações autuadas.

Observa que, como bem sabido, as autoridades fiscais devem guardar estrita obediência aos princípios que regem a Administração Pública, dentre os quais se destacam o da motivação e o da legalidade. Sendo assim, jamais poderia o agente fiscal ter procedido ao presente lançamento sem fazer uma detida e profunda análise acerca do contexto das operações, notadamente em relação à destinação dada pela defendente à energia elétrica adquirida.

Com efeito, destaca que é justamente para resguardar os contribuintes de eventuais atos arbitrários por parte do poder público, que se faz necessário que toda e qualquer irregularidade eventualmente verificada esteja severamente atrelada ao princípio da verdade material.

Diz que, na formação da livre convicção do órgão fiscal, são concedidos vastos meios instrutórios de inquirição da verdade dos fatos. Não deve a fiscalização retroceder diante da obscuridade e dificuldade de provar certas circunstâncias. Diz que deve prová-la para garantir a certeza, que rege toda a atividade administrativa tributária.

Observa que é por isso que um dos princípios informadores da atividade administrativo-tributária é o da **verdade material**, segundo o qual a Administração deve se pautar de maneira inexorável à realidade dos fatos, fundamentando qualquer ato – especialmente aqueles que resultem em prejuízo ao contribuinte, como autuações fiscais – em motivos reais, sob pena de ilegalidade. Isto é, compete à fiscalização promover a investigação aprofundada dos fatos, de modo que seja possível constatar a verdade material para o caso concreto.

Aplicando os destaques acima para o presente caso, diz verificar que a fiscalização se descuidou de buscar pela verdade material e prescindiu de uma análise do contexto fático do presente caso, presumindo que a energia elétrica adquirida pela defendente seria destinada ao uso e consumo, tornando o presente lançamento fiscal, justamente por isso, nulo por ofensa ao princípio da verdade material.

Com efeito, diz que não é possível admitir interpretações por parte da fiscalização que não tenham fundamento de provas concretas, tal como ocorrido no presente caso. O laudo técnico que diz ter acostado aos autos desconstitui de pronto a falsa presunção da fiscalização, já que demonstra de forma patente que a energia elétrica adquirida foi utilizada na fabricação de produtos, não se tratando de caso de utilização no uso e consumo do estabelecimento.

Diz que a legislação tributária concede ao Fisco amplos poderes e meios instrutórios para permitir a formação de sua convicção acerca da realidade dos fatos, de modo que não havia motivos para que a autoridade lançadora desprezasse a utilização da energia elétrica pela defendente como insumo. Pede a aplicação do art. 18, do Decreto nº 7.629/1999, que dispõe que

são nulos os lançamentos que não determinarem com segurança o infrator.

Destaca que tal entendimento está em absoluta consonância com o posicionamento adotado por este E. CONSEF, que em diversos casos cancelou os lançamentos que não continham elementos necessários para se determinar com clareza o objeto da autuação, conforme destaque de algumas ementas.

Por todo o exposto, diz que se constata que há vício material no auto de lançamento em relação ao seu objeto, o que demonstra a total ilegalidade da presente exigência, devendo ela ser declarada nula por esta autoridade julgadora, nos termos do dispositivo acima mencionado.

II.3 – A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE DESTINAM ENERGIA ELÉTRICA PARA PROCESSOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO

Diz que é na Constituição Federal que se verifica a fundamentação jurídica para a instituição dos tributos, sendo ela o instrumento que confere a competência tributária aos entes federados.

Observa que, previsto no artigo 155, II da Constituição Federal, o ICMS é imposto não cumulativo, que assegura aos contribuintes o direito ao creditamento do imposto cobrado nas etapas anteriores para proceder à compensação nas etapas subsequentes. Cita artigo 155, II, § 2º, I, da CF/88.

Estabelecendo, ainda, a divisão de competências entre as Unidades Federadas para a cobrança do ICMS, diz que a Constituição Federal dispôs sobre não incidência do imposto nas operações interestaduais com energia elétrica e combustíveis, confira-se:

“Art. 155 - (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

X - não incidirá: (...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;” (g.n.)

Observa, também, que a Lei Complementar nº 87/96, por sua vez, exercendo a sua função de regulamentar eventuais conflitos de competência e de definir normas regais relativas à incidência dos tributos, consagrou as disposições acima, regulamentando a não incidência do ICMS sobre operações interestaduais que destinam energia elétrica e combustíveis para a comercialização ou industrialização:

Art. 3º O imposto não incide sobre: (...)

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;” (g.n.)

De outro lado, diz que a Lei Complementar nº 87/96 dispôs que o ICMS incide na operação interestadual que destine a energia elétrica e combustíveis para o consumo, sendo devido o imposto para a Unidade Federada de consumo (destino da mercadoria):

“Art. 2º O imposto incide sobre: (...)

§ 1º O imposto incide também: (...)

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.”

[...]

“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;” (g.n.)

Nesse contexto, diz que os legisladores constitucional e infraconstitucional estabeleceram foi que nas operações interestaduais envolvendo energia elétrica não há a incidência do ICMS na saída da Unidade Federada do produtor/distribuidor, privilegiando-se a tributação no Estado de consumo (adquirente/usuário). Nesse passo, quando a energia elétrica é destinada à industrialização (caso

em que esta mercadoria é insumo) ou destinada à comercialização (caso em que o adquirente irá revender esta mercadoria), a incidência do ICMS sobre a circulação destas mercadorias ocorrerá na saída subsequente seja da mercadoria produzida com a energia elétrica seja da própria energia elétrica na operação de revenda.

Destaca que caberá ao Estado de destino – “*de consumo*” – o ICMS sobre a energia elétrica. Ao passo que, no caso de o adquirente da energia elétrica ser consumidor final – ou seja, não aplicar a energia elétrica em processo industrial ou não a destinar à comercialização – caberá a incidência do ICMS ao Estado de destino já na operação interestadual de venda, porquanto já é esta transação que destinará a mercadoria para o consumo (art.12, da LC 87/96).

Lei Complementar nº 87/96: “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;”

Diz que, ao escolher o Estado de destino da energia elétrica, o legislador destinou o ICMS ao local onde se verifica a capacidade econômica dos contribuintes (no local onde está localizado o adquirente).

Observa que este é o entendimento já pacífico no E. STF por décadas, segundo o qual o inciso X, do §2º, do artigo 150, da Constituição Federal, estabeleceu, em verdade, uma norma de competência tributária, concedendo a competência para instituir o ICMS devido na operação interestadual de venda de energia elétrica e combustíveis ao Estado de destino. Destaca ementa da (RE 198088, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2000, DJ 05-09-2003)

Como se depreende das ementas citadas acima, diz que o entendimento atual do E. STF é no sentido de que, a despeito de o dispositivo constitucional parecer que concede imunidade às “*operações que destinem*” energia elétrica e combustíveis a “*outros Estados*”, o que o referido dispositivo visou foi estabelecer a competência para instituir o ICMS ao Estado de destino da energia elétrica.

Daí o disposto na Lei Complementar nº 87/96 estaria justamente em linha com as disposições constitucionais, na medida em que regulamenta que não incidirá o ICMS na operação interestadual com energia elétrica quando destinada à industrialização ou comercialização, mas o tributo incide quando a mercadoria foi destinada ao consumo, cabendo ao Estado de destino a competência para exigí-lo.

Após traçar outras considerações, diz que sintetizando as disposições contidas na Constituição Federal e na Lei Complementar tem-se que a regra de incidência do ICMS nas operações envolvendo energia elétrica sempre ocorre na Unidade Federada de localização do adquirente, de modo que:

- I. Se o destino da energia é o uso e consumo, o momento da incidência do imposto é na saída do estabelecimento vendedor na operação interna e na entrada da energia no estabelecimento adquirente na operação interestadual.
- II. Se o destino da energia é a revenda, tratando-se de operações internas, a incidência do imposto ocorre na saída do estabelecimento vendedor/adquirente.
- III. Se o destino da energia é a revenda, tratando-se de operações interestaduais, a incidência do imposto ocorrerá na Unidade Federada de localização do adquirente, variando de acordo com a destinação.
- IV. **Se o destino da energia é a utilização como insumo na industrialização de produtos, a incidência do imposto ocorre no momento da saída do bem produzido do estabelecimento industrial (adquirente da energia).**

Do exposto acima, diz que, no que respeita ao presente caso, depreende-se que, na forma da Constituição Federal, da Lei Complementar nº 87/96, da jurisprudência do Poder Judiciário e da doutrina, **o ICMS não incide nas operações interestaduais que destinem energia elétrica à industrialização de outras mercadorias**, incidindo o imposto na saída subsequente da mercadoria fabricada.

II.2 – DA INOCORRÊNCIA DE INFRAÇÃO IMPUTADA À DEFENDENTE – A DESTINAÇÃO DA ENERGIA

ELÉTRICA À INDUSTRIALIZAÇÃO

Como já adiantado no item dos fatos, diz que utiliza a energia elétrica que adquire no processo de fabricação das mercadorias que comercializa, como se pode constatar, inclusive, do Laudo Técnico anexo à presente Defesa (doc. 03).

Assim, na forma do que foi exposto no item anterior, ao contrário do entendimento da fiscalização, não incide o ICMS nas operações objeto do lançamento impugnado, porquanto são aquisições interestaduais de energia elétrica destinada à industrialização.

Em verdade, diz que a fiscalização ao efetuar o lançamento ora impugnado desconsiderou os dispositivos acima vistos à minúcia e acabou por realizar lançamento sem qualquer fundamento legal que o embase.

Com efeito, destaca que o agente fiscal citou os artigos como infringidos pela com destaque para o art. 400, do RICMS/BA. Neste sentido, diz que o dispositivo indicado pela fiscalização como infringidos não se aplicam ao caso da em análise, justamente porque são destinados a regulamentar a responsabilidade tributária e a incidência do ICMS nos casos de operações interestaduais que destinem a energia elétrica adquirida para o consumo.

Como dito e comprovado pelo Laudo Técnico anexo (doc. 03), diz que, ao contrário, utiliza a energia elétrica como insumo direto da industrialização de suas mercadorias. Com efeito, destaca que a redação atual do artigo 400, do RICMS/BA, até indica que as suas disposições se aplicam nos casos do inciso VIII, do caput, do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, que trata justamente da incidência do ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica, quando **NÃO** destinadas à industrialização ou comercialização.

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: VIII - da entrada, no território deste Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (LC 87/96 e 102/00)”

Diz que, a leitura mais detida dos dispositivos indicados no Auto de Infração, já comprova com hialina certeza que o presente lançamento não se sustenta, porquanto está fundamentado em legislação inaplicável às operações objeto da autuação. Ou seja, os artigos utilizados pela fiscalização aplicam-se somente às operações interestaduais cujo adquirente é o Consumidor Final, que, como salientado, não é o caso da Defendente!

Destacar que o Convênio ICMS 77/11, citado como fundamentação legal para a presente exigência, também está em linha com as legislações constitucional e complementar, uma vez que trata da atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS em operações interestaduais no ambiente de contratação livre na entrada da energia elétrica destinadas ao consumo final, vejamos:

“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas e interestaduais, correspondentes à circulação de energia elétrica, desde a sua importação ou produção até a última operação da qual decorra a sua saída com destino a estabelecimento ou domicílio onde deva ser consumida por destinatário que a tenha adquirido por meio de contrato de compra e venda firmado em ambiente de contratação livre, a:

I - empresa distribuidora que praticar a última operação em referência por força da execução de contratos de conexão e de uso da rede de distribuição por ela operada, firmados com o respectivo destinatário que deva se conectar àquela rede para fins do recebimento, em condições de consumo, da energia elétrica por ele adquirida de terceiros;

*II - destinatário que, estando conectado diretamente à Rede Básica de transmissão, **promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio para fins do seu próprio consumo.**” (g.n.)*

Assim, diz que, da mesma forma que o artigo 400, do RICMS/BA, o Convênio ICMS 77/11 apenas se aplica aos casos em que a energia elétrica for adquirida para uso e consumo.

Já no que se refere às operações da defendente, diz que, de outro modo, são aplicáveis as disposições do artigo 3º, inciso III, da Lei nº 7.014/96, que justamente trata das operações interestaduais com **energia elétrica destinadas ao uso na industrialização:**

*“Art. 3º O imposto **não** incide sobre: (...)*

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica, a petróleo e a lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, quando destinados a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração;"

Destaca que, como se nota dos dispositivos acima mencionados (e como não poderia ser diferente), a legislação baiana incorporou a redação da Lei Complementar nº 87/96, cuja interpretação vista à exaustão no tópico acima resulta no seguinte entendimento:

- I. O ICMS **não** incide na **SAÍDA** interestadual de energia elétrica destinada ao uso e consumo e à industrialização e comercialização;
- II. O ICMS incide na **ENTRADA** interestadual de energia elétrica destinada ao uso e consumo;
- III. O ICMS **não** incide na **ENTRADA** interestadual de energia destinada à comercialização ou ao uso no processo de industrialização

Portanto, diz que, tendo a Defendente adquirido energia elétrica em outro Estado da Federação e destinado à sua industrialização, como comprova o Laudo Técnico (doc. 03), não há a incidência do ICMS nesta operação, conforme prevê o artigo 3º, inciso III, da Lei nº 7.014/96. Desta forma, o artigo 400, do RICMS/BA, utilizado pela fiscalização para fundamentar o lançamento, nem sequer se aplica às operações objeto de autuação.

Do exposto, pede que este E. CONSEF determine o cancelamento integral da presente autuação, tendo em vista que, na forma da Constituição Federal, da Lei Complementar nº 87/96, do artigo 3º, inciso III, da Lei nº 7.014/96 e do entendimento do E. STF e STJ, não incide o ICMS nas operações interestaduais que destinem energia elétrica à processos de industrialização.

III.4 – A NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA LANÇADA DE OFÍCIO

Não bastassem os argumentos indicados acima, os quais são suficientes para afastar o lançamento impugnado, ressalta a Defendente, ainda, que, caso Recurso de Ofício seja julgado por qualquer razão procedente e o presente lançamento seja mantido, não devem ser aplicados juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Com efeito, nos casos de lançamento de ofício formalizado por auto de infração, os juros de mora vêm sendo exigidos também sobre o valor da multa lançada de ofício, sob a justificativa de que essa penalidade se enquadra no conceito de “crédito tributário” de que trata o artigo 161 do CTN.

Todavia, diz que a inclusão da multa de ofício no conceito de “crédito tributário” está equivocada. Como se sabe, segundo o CTN as obrigações tributárias têm natureza principal ou acessória.

Diz que o seu art. 113, §1º estabelece que as **obrigações tributárias principais** são aquelas de **natureza pecuniária**, e que envolvem, portanto, o **pagamento de tributos** em dinheiro ou em outro meio de troca. As **obrigações acessórias**, por sua vez, são as que derivam de meros **deveres administrativos instrumentais** cuja finalidade é controlar os fatos relevantes relativos ao surgimento das obrigações principais (artigo 113, §2º do CTN).

Observa que, uma vez que a obrigação principal já possui um valor predeterminado, o seu descumprimento torna exigível exatamente o montante do tributo não pago. Já em relação à obrigação acessória, considerando que o seu objeto não tem natureza patrimonial, o seu descumprimento não tornaria exigível, em princípio, nenhum valor, não fosse a penalidade pecuniária normalmente estabelecida pela legislação.

Nesse encaminhamento, após traçar outros entendimentos, diz que se as multas de ofício integrassem o conceito de crédito tributário, não existiria motivo para o próprio CTN ressaltar que a aplicação dos juros não prejudica a imposição de penalidade. Tem-se, portanto, que, em não sendo a multa de ofício parte integrante do crédito tributário, mas apenas uma penalidade por infração à lei tributária, caso o Auto de Infração seja mantido – hipótese admitida apenas para efeitos de argumentação – deverá ser afastada a incidência dos juros sobre a respectiva multa de ofício, pelos motivos acima aduzidos.

IV – PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Diz que, na hipótese de este E. CONSEF entender necessário obter qualquer outra prova pertinente

à destinação dada pela Defendente à energia adquirida nas operações autuadas, requer-se a conversão do julgamento em diligência, para que o Sr. Fiscal esclareça e constate o efetivo emprego da energia elétrica no processo de fabricação.

Na forma do artigo 30, inciso VII, do Decreto nº 7.592/1999, compete a cada Julgador ou Conselheiro propor diligências necessárias à instrução do processo administrativo tributário baiano. Nesses termos, caso este E. Conselho entenda necessária justifica-se a conversão do julgamento em diligência pelo fato, a auditoria fiscal realizada, e que deu origem ao presente processo, não considerou a destinação da energia elétrica adquirida, que foi objeto de lançamento.

V - O PEDIDO

Diz que julga ter comprovado a improcedência absoluta da exigência fiscal formulada no Auto de Infração ora impugnado. Nestes termos, requer seja a presente Defesa recebida, processada e, ao final, julgada integralmente procedente para que:

- em sede de preliminar, seja declarada a nulidade do lançamento, decorrente da inobservância do princípio da verdade material no procedimento de fiscalização;
- no mérito, seja reconhecida ilegalidade das exigências e seja declarado o cancelamento integral do Auto de Infração nº 2069860002/18-5;
- no caso deste E. Conselho entender necessário, seja o julgamento do presente processo convertido em diligência para a correta identificação da destinação da energia elétrica adquirida pela Defendente;
- subsidiariamente, requer-se que se determine a exclusão imediata dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício lançada.

Os Autuantes, em sua informação fiscal, às fls. 130/133 dos autos, assim expõe:

Dizem que o contribuinte baseia sua defesa entendendo que não incide o ICMS nas operações interestaduais relativas a energia elétrica, quando destinados a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração conforme o Art. 3º, inc. III da Lei 7.014/96, que destaca.

Observam que a defendente repete exaustivamente esse argumento por achar que se enquadraria na situação prevista acima. Em seguida dizem que houvera se enganado, pois o dispositivo legal que se aplica no caso das operações interestaduais relativas a energia elétrica, quando destinados a comercialização ou industrialização da **própria energia elétrica**, que não é o caso da empresa fiscalizada.

Dizem que, a “Cromex”, empresa autuada, é uma indústria que utiliza a energia elétrica no seu **consumo**, como um dos seus insumos, para a fabricação de produtos. Neste contexto dizem que o termo “*consumo*”, citado reiteradamente na defesa, e também no texto da própria descrição dos fatos do Auto de Infração, significa o uso pelo contribuinte para fins de sua utilização para proporcionar juntamente com outras matérias-primas, a fabricação de seu produto final. E não como a defesa entende, a todo momento, como um mero consumo que não faz parte de produção fabril.

Observam que o presente lançamento “*ex-officio*” foi realizado estritamente e fundamentado nos dispositivos legais –artigos 400 do RCIMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12 e art. 17 da Lei 7.014/96, c/c Cláusula 1ª, inciso II, § 1º, do Conv. ICMS 77/2011, abaixo reproduzidos, em função do procedimento irregular do contribuinte, de não pagar o ICMS incidente sobre as entradas de energia elétrica, em operações interestaduais.

Desta forma, tendo em vista as explanações supra, dizem provarem que os dispositivos legais consignados no Auto de Infração aplicam-se totalmente as operações autuadas, não cabendo portanto, de forma alguma, o pedido de nulidade da defesa.

Quanto também a solicitação de Diligência, dizem que é igualmente descabida, tendo em vista que não há dúvida tratar-se o Contribuinte, de uma indústria, que **consome** a energia elétrica, como insumo para a fabricação de seus produtos.

Face ao exposto, dizem que mantem na íntegra o ICMS reclamado no valor de R\$ 1.680.764,66.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS no valor total de R\$1.680.764,66, incidente sobre a entrada de Energia Elétrica na CROMEX S/A, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda firmado em ambiente de Contratação Livre – ACL, estando ela conectada diretamente à Rede Básica de transmissão para fim de seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, relativa às notas fiscais constantes do demonstrativo de débito de fls. 43/45 dos autos emitidas pela empresa NC ENGENHARIA S.A, CNPJ/MF 04.023.261/0001-88, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, nos anos de 2014, 2015 e 2016, com enquadramento nos artigos 400 e 401 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, alínea “i”, do inc. II, do art. 16, art. 16-A, inc. V e § 1º, do art. 17 e inc. III, do art. 34 da Lei nº 7.014/96, c/c Cláusula 1ª, 2ª e inciso I da Cláusula 3ª, do Convênio ICMS 77/2011.

Em sede de defesa, o sujeito passivo diz que conforme se verifica dos seus documentos societários e demais registros mantidos perante a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (SEFAZ), é uma pessoa jurídica que se dedica a produzir, comercializar, importar e exportar produtos químicos destinados à indústria plástica, razão pela qual se caracteriza como contribuinte do ICMS.

Consigna que no exercício regular de suas atividades, frequentemente adquire insumos para a aplicação em seu processo industrial, dentre esses insumos, “*energia elétrica*” de fornecedores localizados em diversos Estados da Federação.

Logo, a fim de verificar a regularidade de suas obrigações fiscais, assinala que a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (SEFAZ/BA), instaurou a Ordem de Serviço nº 506528/17, cujo objeto compreendia a revisão da apuração da defendente em relação ao período compreendido entre janeiro de 2014 e dezembro de 2015.

Não obstante a correção dos seus procedimentos, diz que a fiscalização do Estado da Bahia lavrou a autuação em epígrafe, por meio da qual atribuiu à defendente a responsabilidade pela suposta falta de recolhimento de ICMS incidente sobre as aquisições interestaduais de energia elétrica no período em questão, deixando de aplicar as diretrizes estabelecidas pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/1996, notadamente no que se refere às operações interestaduais com energia elétrica, a fiscalização pretende exigir suposto crédito tributário equivalente a R\$1.680.764,16, acrescido de multa correspondente a 60%, e acréscimos legais na forma da legislação pertinente.

Diz, então, que a infração imputada não pode prosperar, porquanto a autoridade fiscal deixou de analisar o contexto no qual as operações autuadas estavam inseridas, resultando na aplicação equivocada da legislação.

Aduz que, partindo de uma premissa equivocada em relação à destinação da energia adquirida pela defendente, a fiscalização entendeu ser aplicável ao caso o artigo 400 do RICMS/BA, que em verdade diz que regula hipótese distinta daquela na qual as operações estão inseridas.

“Art. 400. O cálculo do ICMS devido pelo consumidor de energia elétrica, responsável pelo pagamento quando adquirido em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre, nos termos inciso VIII do caput do art. 4º e no inciso IV do § 1º do art. 5º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, tomará por base o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica, acrescido dos valores cobrados por todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão, aos quais deve ser integrado o montante do próprio imposto.” (Grifos acrescidos)

Todavia, observa o sujeito passivo que, reproduzindo os comandos definidos na Constituição Federal (art. 155, §2º, inc. X) e na Lei Complementar nº 87/96 (art. 3º, inc. III), a própria legislação baiana determina que não incide o ICMS nas operações interestaduais que destinem energia elétrica à industrialização, conforme artigo 3º, inciso III da Lei nº 7.014/96, a seguir destacado;

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica, a petróleo e a lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, quando destinados a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração;” (Grifos acrescidos)

Diz ser justamente esse o caso da defendente, que como se constata do Laudo Técnico acostado aos autos (doc. 03) às fls. 123 a 127 dos autos, utiliza a energia elétrica adquirida no Ambiente Livre de Contratação (ACL), como insumo direto do seu processo de industrialização.

Neste contexto, assevera que é o caso em análise, portanto, à luz do seu entendimento, não é aplicável o artigo 400 do RIMCS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, como está posto no enquadramento legal da autuação, porquanto, a energia elétrica adquirida teve como destino o uso direto na industrialização.

Em sede de informação fiscal, o que se interpreta das contrarrazões dos autuantes é que não há dúvida que o sujeito passivo é um contribuinte industrial, que consome a “*energia elétrica*” como insumo na fabricação de seus produtos, todavia entendem que restaria razão ao defendente, quanto à não incidência do ICMS nas operações objeto da presente autuação, se as entradas da energia elétrica no seu estabelecimento houvera sido com fulcro na industrialização da própria energia elétrica, que não fora o caso da empresa fiscalizada, que é uma indústria que utiliza a energia elétrica oriunda de outras Unidades da Federação, como um dos seus insumos para a fabricação de produtos.

Neste sentido, vê-se que não há controvérsia entre as partes de que a “*energia elétrica*” objeto da autuação, fora destinada ao consumo do adquirente, porém, para aplicação no processo de industrialização, ou seja, no processo produtivo de novos produtos, isto é, não na industrialização da própria energia elétrica, e sim na industrialização de produtos de outra natureza, no caso em análise, produtos químicos destinados à indústria plástica.

A Lei de regência nacional do ICMS (LC nº 87/96), prescreve em seu art. 2º, § 1º, III, o seguinte:

Art. 2º O imposto incide sobre:

§ 1º O imposto incide também:

*III - sobre a **entrada**, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.*

Essa mesma Lei em seu art. 12º, inc. XII, com a redação dada pela LC 102, de 11.7.200, traz a seguinte orientação quanto à ocorrência do fato gerador do ICMS na entrada de “*energia elétrica*” oriunda de outro Estado da Federação:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

*XII – da **entrada no território do Estado** de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)(Grifos acrescidos)*

Neste contexto, a questão que se põe nos autos diz respeito à extensão do conceito de “*industrialização*” referido nos dispositivos acima. Os Estados, incluindo aqui especificamente o Estado da Bahia, entendem que a exclusão de incidência do imposto determinada sobre “*energia elétrica*”, compreende apenas as entradas interestaduais destinadas à industrialização ou à comercialização da própria energia elétrica, e não àquelas destinadas à industrialização de outros produtos.

Tal entendimento é retirado da interpretação literal do parágrafo único, do art. 46 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual, para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), “*considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo*”.

Correlacionando com o objeto da presente autuação, extrai-se desse conceito, que somente se pode considerar destinada à “*industrialização*” a energia elétrica que seja submetida a alguma operação que lhe modifique a própria natureza ou finalidade; ou ainda, aquela que aperfeiçoe a própria energia para o consumo.

Por conseguinte, as operações em que a “*energia elétrica*” seja destinada a emprego em processo industrial de outros produtos e não dela própria, que é o objeto da presente autuação, não são consideradas imunes pela LC 87/96, na forma do art. 2º, § 1º, inc. III, em relação à entradas

decorrentes de operações interestaduais. Este é o entendimento que vem prevalecendo nas decisões deste Conselho de Fazenda Estadual.

Aliás, em que pese não seja um entendimento uniforme no âmbito nacional em decisões dos Superior Tribunal de Justiça (STJ), porquanto a ajuizamentos de algumas decisões administrativas estaduais desfavoráveis ao Contribuinte do ICMS em relação a essa matéria, a 1ª turma do STJ, através do Recurso Especial 1.340.323/RS, de 6/8/2013, (Relator Ministro Ari Pargendler), entendeu que os Fiscos Estaduais podem exigir o ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica quando o adquirente utiliza a energia para consumo em processo de industrialização e comercialização de produto que não seja a própria energia, que é o caso objeto dos autos. Nessa mesma linha, há o precedente do Supremo Tribunal Federal (STF), através do Recurso Especial nº 198.088/SP, DJ de 05.09.2003, relator o Ministro Ilmar Galvão.

Neste sentido, me apresenta assertivo o entendimento dos autuantes de que não há a incidência do ICMS sobre energia elétrica se fora com fulcro à industrialização da própria energia. Na realidade, o que se interpreta das disposições da Lei de regência nacional do ICMS (LC 87/96, art. 2º, § 1º, III; art.12, inc. XII) acima destacados, é de que a entrada de energia elétrica oriunda de outras Unidades da Federação, não tem incidência do ICMS por ocasião da entrada, quando destinada à comercialização ou à industrialização da própria energia elétrica; e não àquelas operações destinadas à industrialização de outros produtos, que é o caso dos autos. Isto posto, manifesto pela subsistência da infração.

Saliento que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como a apreciação de decisão do Poder Judiciário, conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, sendo que os Fiscais Autuantes cumpriram o seu dever funcional em obediência à legislação vigente no Estado da Bahia.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração em tela.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206986.0002/18-5**, lavrado contra **CROMEX S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.680.764,66**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR