

A. I. Nº - 206955.0009/18-1  
AUTUADO - BOMIX INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA.  
AUTUANTE - MARIA DAS GRAÇAS LEMOS CARVALHO  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 14.02.2019

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0225-05/18**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. ENERGIA ELÉTRICA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO À AQUISIÇÃO POR CONTRATO FIRMADO EM AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE – ACL. Razões de defesa são capazes de elidir a acusação em parte. O imposto não incide sobre a entrada, no território do Estado destinatário, decorrente 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, reproduzido no art. 3º, inc. II, da Lei nº 7.014/96). 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. Todavia, tanto os fatos geradores de 01/01/14 a 30/04/14, com a redação dada ao art. 400 do RICMS/BA, pela Alteração nº 20, através do Decreto nº 14.898, de 27/12/13; quanto os fatos geradores de 01/05/14 a 14/08/14, com a redação dada pela Alteração nº 24, através do Decreto nº 15.371, de 14/08/14, restam nulos os lançamentos por ilegitimidade passiva do defendant, consubstanciado no art. 18, inc. IV, "b" do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/1999, vez que em relação aos fatos geradores de 01/01/14 a 30/04/14, não há dúvida que o sujeito passivo da obrigação é a distribuidora da energia elétrica, a COELBA, por sua vez em relação aos fatos geradores de 01/05/14 a 14/08/14, decorrentes das alterações do art. 400 do RICMS/BA, através do Decreto nº 15.371, de 14/08/14, que surte efeito a partir de 15/08/14, com sua publicação no DOE, o sujeito passivo da obrigação tributária, também é a COELBA, como a empresa distribuidora da energia elétrica à época dos fatos geradores, pois retroagir seus efeitos a 01/05/2014, na forma posta no citado dispositivo legal, fere o princípio da irretroatividade tributária previsto no art. 150, III, "a" da Constituição Federal de 1988. Represento o presente PAF à autoridade competente, para verificar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas, na forma do art. 21 do RPAF-BA/99, relativo ao período de 01/01/14 a 14/08/14, para cobrar o pagamento do ICMS incidente na entrada de energia elétrica, adquirido em ambiente de contratação livre, à COELBA, como a concessionária distribuidora da energia elétrica, objeto da autuação. Demais datas de ocorrência da autuação

são procedentes. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21/06/2018, constitui crédito tributário no valor de R\$561.761,03, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 01 – 02.01.24: Deixou, o contribuinte, de recolher o ICMS no valor de R\$561.761,03 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 às notas fiscais constantes do demonstrativo de débito de fls. 8/13 dos autos, constantes do CD/Mídia de fl. 14, nos anos de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017, 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 7.014/96, c/c Cláusula 1ª, 2ª e inciso I da Cláusula 3º, do Conv. ICMS 77/2011.

O sujeito passivo, às fls. 22/36 dos autos, apresenta defesa administrativa, na qual impugna o Auto de Infração em tela, conforme a seguir passo a expor:

Diz ser pessoa jurídica de direito privado com estabelecimento na Avenida Aliomar Baleeiro, nº 1111, Bairro Jardim Cajazeiras, Salvador/BA, CEP 41.230-455, inscrita no CNPJ sob nº 01.561.279/0001-45 e Inscrição Estadual nº 045.535.530, vem, respeitosamente, à presença de V. Sa., por seus advogados abaixo assinados (Doc. 01), com fundamento nos artigos 123 e ss. do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09 de julho de 1999, apresentar IMPUGNAÇÃO contra a exigência consubstanciada no auto de infração em epígrafe, pelas seguintes razões de fato e de direito.

### *I. DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES AUTUADAS*

Destaca que atua na fabricação e comercialização de embalagens plásticas e artefatos de plástico e indústria gráfica, conforme atesta seus atos constitutivos, adquirindo energia elétrica com o objetivo precípua de desempenhar sua atividade produtiva industrial.

Aduz que, na forma do demonstrativo elaborado pela fiscalização, “*Demonstrativo do ICMS devido pela aquisição de energia elétrica*”, é possível identificar que todas as operações de aquisição de energia relacionadas são operações interestaduais, conforme exemplo que destaca.

Observa, do exemplo destacado na peça de defesa à fl. 25 dos autos, que as operações tiveram origem nos Estados de São Paulo ou Pernambuco, com destino ao Estado da Bahia. Nesse sentido, diz que é importante destacar que a legislação estabelece condições próprias para as operações interestaduais de aquisição de energia elétrica, que não foram observadas pela fiscalização na lavratura do auto ora impugnado.

Partindo da Magna Carta, diz que o art. 155, §2º, X, “b” da CF/88, estabelece verdadeira norma de imunidade que deve ser observado no presente caso, veja-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 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;

Ademais, no mesmo sentido, diz que a norma adotada pelo art. 3º, III da LC 87/96, repetida pela legislação baiana, estabelece o seguinte:

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;

Essa posição, interpretando pela não incidência do ICMS nas operações interestaduais relativas a energia elétrica, aduz que é acolhida pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça, conforme se observa no Resp. nº 1.322.072/RS, que destaca.

Acrescenta que, para aplicação da regra de imunidade, é necessário que a energia se destine à comercialização ou industrialização da própria energia, restringindo sua aplicação aos casos em que ela é consumida como insumo em outros processos de industrialização.

Isto porque, a energia utilizada como insumo em um processo de industrialização não configura mercadoria destinada a consumo, conforme já decidiu este E. Conselho em decisão abaixo ementada.

*1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO JJF Nº 0178-01/16*

*EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. DESPESAS ACESSÓRIAS. TUST. Inclui-se na base de cálculo do ICMS, nas operações com energia elétrica, a TUST - Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão. A legislação de regência do ICMS atribui ao consumidor de energia elétrica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento. A TUST constitui despesa acessória da operação de fornecimento. 2. ENTRADAS DE ENERGIA ELÉTRICA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. CONSUMO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Em relação à energia elétrica contratada no ambiente da ACL (contratação livre) não se pode estabelecer qual a origem do produto: se decorrente de operação interna ou em operação interestadual. Nessa situação, a tributação se dará somente por ocasião das saídas dos produtos resultantes da industrialização. Não incidência do tributo nas operações interestaduais que destinem energia elétrica para a atividade de industrialização de mercadorias. Item improcedente.*

Diz que, nos termos do voto do i. Relator, “*Não importa aqui o processo físico ou químico através da qual a energia é utilizada no estabelecimento fabril. O legislador separou a regime de tributação em função da destinação dada a esta peculiar mercadoria, nas operações de remessa interestadual. Na hipótese de destinação para consumo próprio, encerrando a cadeia de circulação do produto, há a tributação por ocasião da entrada no estabelecimento consumidor. Ocorrendo aquisição interestadual para fins de emprego em processos de industrialização e ou de comercialização, não há incidência na origem, mas tributação no destino, nas operações ou prestações subsequentes, por força das disposições da CF/88 e da LC nº 87/96*”.

Desta forma, entende que a não incidência do imposto nas operações autuadas deve ser reconhecida por este E. Conselho, em razão da destinação industrial dada a energia na condição de insumo na etapa industrial de uma cadeia de circulação, reconhecendo a aplicação da Imunidade conferida pela CF/88.

**II. DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO – PREMISSA EQUIVOCADA NA DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO**

Inicialmente, diz que é importante destacar que, ao descrever a infração ora impugnada o i. Agente Fiscal, data máxima vênia, indicou que a infração teria ocorrido por estar “*conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão*”.

Ocorre que tal premissa fática que motivou o auto de infração não está correta. Isto porque, não se caracteriza como estabelecimento diretamente ligado a Rede Básica de transmissão no mercado livre de energia elétrica, estando conectada na rede de distribuição da Companhia Elétrica do Estado da Bahia – COELBA (Doc. 03).

Consigna que é caracterizada como consumidor especial, ligada apenas à rede básica de distribuição, que possui demanda contratada igual ou maior que 500 e menor que 3.000 kW, independentemente do nível de tensão, podendo contratar energia no mercado livre com base em fornecedores específicos ligados à rede básica de transmissão, as chamadas fontes especiais de energia.

Nesse contexto, é preciso observar que o auto de infração é um ato administrativo plenamente vinculado, exercido pela Fiscalização por disposição legal que lhe confere uma atribuição e, ao mesmo tempo uma obrigação, na medida em que estabelece requisitos para o exercício dessa função.

Com efeito, registra que o ato administrativo pode ser definido como a declaração do Estado, ou quem lhe faça às vezes, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.

Nesse sentido, diz que um dos requisitos do ato administrativo é a motivação, que pode ser entendida como a exposição administrativa das razões que levaram à prática do ato, assim como disposto no artigo 37 da Constituição Federal.

Após destacar entendimento de Lúcia Valle Figueiredo, diz que devem ser expostos os motivos e a fundamentação na qual são enunciados (i) a regra de direito, (ii) os fatos em que o agente se baseou para decidir e (iii) a relação de pertinência entre os fatos ocorridos e o ato praticado pelo Agente Fiscal.

No presente caso, diz que o agente se baseia na premissa equivocada de que está conectada na rede básica de transmissão, o que não está correto, tornando o auto de infração insubstancial. Ante o exposto, considerando a premissa equivocada adotada pelo i. Agente Fiscal como motivação para agravatura do presente auto de infração, sob a assertiva incorreta de que estaria diretamente ligada à rede básica de transmissão, deve ser declarada a insubstancialidade do lançamento perpetrado.

### *III. DA AUSÊNCIA BASE LEGAL PARA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE NO EXERCÍCIO DE 2013*

Consigna que, conforme capitulação legal indicada pelo i. Agente Fiscal, o Auto de Infração ora impugnado foi fundamentado com base na violação ao artigo 400 do RICMS/BA, que estabelece atualmente o seguinte:

*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.*

Diz que a presente autuação envolve fatos geradores ocorridos entre 30/06/2013 e 31/12/2017, sendo indispensável a análise da redação vigente em cada período autuado, em observância ao conteúdo do art. 144 do CTN, que destaca: Art. 144 “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

Destaca a seguir as normas vigentes no período da ação fiscal:

- Redação atual dada pela Alteração nº 24 (Decreto nº 15.371, de 14/08/14, DOE de 15/08/14), produzindo efeitos a partir de 01/05/14.

*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”.*

- Redação anterior dada ao art. 400 pela Alteração nº 20 (Decreto nº 14.898, de 27/12/13, DOE de 28 e 29/12/13), efeitos a partir de 01/01/14 a 30/04/14:

*“Art. 400. Fica atribuída 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 (Conv. ICMS 77/11): 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”.

- Redação anterior dada ao art. 400 pela Alteração nº 6 (Decreto nº 14.209, de 14/11/12, DOE de 15/11/12), efeitos a partir de 15/11/12 a 31/12/13:

*“Art. 400. Fica atribuída ao adquirente de energia elétrica em ambiente de contratação livre, conectado diretamente à Rede Básica de transmissão ou à empresa distribuidora, 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 (Conv. ICMS 77/11).”*

Como se vê, diz que apenas a partir de 01/05/2014, deixou de existir a regra de substituição tributária, passando a responsabilidade a ser atribuída ao consumidor de energia elétrica, quando adquirida em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre, exatamente o seu caso.

Até 31/12/2013, sequer havia a previsão de responsabilidade em face do estabelecimento consumidor, que, por expressa disposição legal em regime de substituição tributária, foi atribuída ao adquirente de energia elétrica em ambiente de contratação livre, conectado diretamente à Rede Básica de transmissão ou à empresa distribuidora, que são os fornecedores da Impugnante, não havendo sujeição passiva. Além disso, diz que não está conectada na rede básica de transmissão, recebendo a energia pela rede de distribuição da COELBA.

Registra que entre 01/01/2014 e 30/04/2014, a responsabilidade tributária permanece sendo atribuída em face de terceiros, com base em regra de substituição tributária, não estando a Impugnante conectada na rede básica de transmissão, afastando a sua sujeição passiva.

Consigna que, no presente caso, não se pode olvidar que a norma atribuiu a responsabilidade pelo crédito tributário em face a terceiros, com base na regra do art. 128 do CTN, até 30/04/2014: “Art. 128. *Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”*

Como consequência, não é passível atribuir a sujeição passiva em face da Impugnante, consumidor final da energia elétrica, sob pena de violação ao princípio da estrita legalidade tributária, não podendo ser presumida ou aplicada por analogia.

Para afastar qualquer dúvida quanto à interpretação da norma tributária em relação a matéria sob debate, deve ser observada também a regra estabelecida no art. 112 do CTN, que converge com a conclusão acerca da ausência de sujeição passiva da Impugnante no período abrangido pela regra de substituição tributária:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Ante o exposto, caso a autuação não seja inteiramente cancelada, conforme razões aduzidas no tópico anterior, o que se admite apenas por hipótese, deve ser excluído do lançamento o crédito tributário relativo ao período abrangido pela regra de substituição tributária, especialmente em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2013, quando inexistente a sujeição passiva da Impugnante.

#### IV. DO PEDIDO

Por todo o exposto, é a presente para requerer se digne V.Sas. a conhecer e dar provimento à presente impugnação para julgar improcedente o lançamento consubstanciado na autuação impugnada com o consequente arquivamento do presente processo.

Subsidiariamente, caso não seja acolhido o pedido principal acima, requer seja excluído do lançamento o crédito tributário relativo ao período abrangido pela regra de substituição tributária, quando inexistente a sujeição passiva da Impugnante.

Requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por auditor fiscal estranho ao feito.

Às fls. 121/122 dos autos, a autuante, ao prestar a informação fiscal, assim se posiciona:

Diz que a autuação refere-se à aquisição de energia elétrica no mercado livre para consumo próprio, sem o devido recolhimento do ICMS, conforme está previsto nos artigos 400/401 do RICMS em vigor.

Em seguida, sem trazer qualquer outra consideração, observa que o simples fato da descrição da infração não contemplar a rede da distribuidora onde o contribuinte está ligado, não é elemento suficiente para a improcedência do Auto de Infração. Observa que o fato gerador do ICMS é a aquisição da energia elétrica no mercado livre e está comprovado nas notas fiscais de aquisição, bem como nas planilhas de apuração do ICMS não pago, em anexo.

O sujeito passivo volta aos autos às fls. 164/169, sem trazer qualquer fato novo aos autos, diz que ratifica os termos da impugnação administrativa inicial, em todos os termos em que foi formulada, para pedir que se julgue improcedente o lançamento consubstanciado na autuação, objeto do Auto em tela, com o consequente arquivamento do presente processo. Também diz ratificar o pedido de realização de diligência fiscal por auditor fiscal estranho ao feito.

Às fls. 172/174, a agente Fiscal diz que a alegação da Autuada de que não é devido o ICMS sobre a aquisição da energia elétrica do mercado livre pelo fato da Empresa não estar ligada a rede básica de transmissão não procede pelos seguintes motivos:

- a. Na redação vigente já no período alegado de 11/12 a 12/13, o art. 400 do RICMS, já determinava que o sujeito passivo por substituição tributária é o adquirente conectado à rede básica ou a empresa Distribuidora, que é o mesmo que conectado à rede de distribuição de baixa tensão da concessionária distribuidora de energia elétrica. Cita o art. 400 do RICMS.
- b. Conforme a redação atual do Art. 400 do RICMS, o ICMS é devido pelo consumidor que adquirir energia elétrica no mercado livre, não mais destacando as especificações contidas nas redações anteriores, referentes à rede básica ou distribuidora, mas o tratamento tributário é o mesmo.
- c. A Lei 7.014/96 estabelece no seu art. 4º, VIII que considera ocorrido o fato gerador no momento da entrada de energia elétrica, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, ou seja, já ocorreu o fato gerador e é devido o imposto.
- d. A Lei 7014/96 no seu art. 5º, § 1º, IV, define como contribuinte quem adquire energia elétrica, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, portanto quem adquire é contribuinte.

Diz, também, que está expresso na Lei 7014/96, desde 2001, a obrigatoriedade do pagamento pelo adquirente já que ele é o responsável e o fato gerador ocorre no momento da entrada da energia.

Em seguida, após destacar alguns outros dispositivos da legislação que entende estar relacionado com o Auto de Infração, solicita que este PAF seja encaminhado ao CONSEF, para julgamento uma vez que não foi anexado pela autuada documento novo, nem houve alteração de valor do PAF.

## VOTO

Inicialmente, constato que não podem prosperar as arguições de nulidades suscitadas pelo defendant, em especial a de falta de motivação, pois a descrição dos fatos, a fundamentação legal e as planilhas demonstrativas do crédito fiscal constituído no auto de infração, não deixam qualquer dúvida sobre a motivação da autuação, tendo o autuado demonstrado total entendimento da acusação, apresentando razões de mérito com total propriedade da imputação, inclusive trazendo aos autos decisões do Poder Judiciário, bem assim do próprio CONSEF sobre a matéria em lide.

Constato ainda, que em momento algum o autuado ficou impedido de exercer a ampla defesa e o contraditório, pois na lavratura do Auto de Infração, foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39 do RPAF/99, com a entrega ao sujeito passivo dos papeis de trabalho que originaram o lançamento tributário. Vejo, portanto, que o procedimento fiscal foi realizado atendendo as orientações legais, tendo a imputação da exigência fiscal ocorrido de forma correta nos termos da legislação.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS no valor total de R\$561.761,03 incidente sobre a entrada de Energia Elétrica, na BOMIX INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA, 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, relativo às notas fiscais constantes do demonstrativo de débito de fls. 8/13 dos autos, constantes do CD/Mídia de fl. 14, nos anos de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017, 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 1<sup>a</sup>, 2<sup>a</sup> e inciso I, da Cláusula 3º do Conv. 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 atua na fabricação e comercialização de embalagens plásticas e artefatos de plástico e indústria gráfica, conforme atesta seus atos constitutivos, adquirindo energia elétrica com o objetivo precípua de desempenhar sua atividade produtiva industrial, razão pela qual se caracteriza como contribuinte do ICMS.

Aduz que, na forma do demonstrativo elaborado pela fiscalização, “*Demonstrativo do ICMS devido pela aquisição de energia elétrica*”, é possível identificar que todas as operações de aquisição de energia relacionadas são operações interestaduais, ou seja, operações que tiveram origem nos Estados de São Paulo ou Pernambuco, com destino ao Estado da Bahia.

Nesse sentido, diz que é importante destacar que a legislação estabelece condições próprias para as operações interestaduais de aquisição de energia elétrica, que não foram observadas pela fiscalização na lavratura do auto ora impugnado.

Reproduzindo os comandos definidos na Constituição Federal (art. 155, §2º, inc. X), recepcionados pela Lei Complementar nº 87/96 (art. 3º, inc. III), com reprodução na legislação baiana (art. 3º, inc. III da Lei nº 7.014/96), diz estabelecer imunidade na incidência do ICMS, em relação às operações interestaduais com energia elétrica, como o observado no presente caso, o que não foi respeitado pelo fisco baiano.

De fato, a legislação baiana, conforme artigo 3º, inciso III da Lei nº 7.014/96, assim determina:

***“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)

Nesse contexto, a regra de imunidade para as operações interestaduais com energia elétrica, diz respeito a aquisição da energia para comercialização ou industrialização da própria energia

elétrica, que não é o caso da situação da energia objeto da autuação, que se relaciona a aquisição de energia elétrica para ser utilizada no processo de industrialização da adquirente, para seu próprio consumo, como insumo, ou produto intermediário, ou material secundário na fabricação de embalagens plásticas, artefatos de plásticos e indústria gráfica, conforme seus atos constitutivos e registros mantidos perante a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Da análise das peças processuais, 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 embalagens e artefatos de plásticos, e indústria gráfica.

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. 12, inc. XII, com a redação dada pela LC 102, de 11/7/2000, 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 destacados. 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 da própria energia elétrica ou à sua comercialização, e não àquelas destinadas à industrialização de outros produtos.

Extrai-se desse entendimento, que somente se pode considerar destinada à “*industrialização da própria energia*”, 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. Tal entendimento é retirado da interpretação 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*”.

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 entrada decorrente de operações interestaduais. Este é o entendimento que vem prevalecendo nas decisões deste Conselho de Fazenda Estadual, não obstante o deficiente tenha apresentado, em sede de defesa, a decisão de primeira instância contrária a dada pelo Acordão Nº 0178-01/06.

Por outro lado, em que que pese não seja um entendimento uniforme no âmbito nacional em decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), dado a existência de ajuizamentos de algumas decisões administrativas estaduais não favoráveis 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 Extraordinário nº 198.088/SP, DJ de 05.09.2003, relator o Ministro Ilmar Galvão.

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, reproduzido no art. 3º, inc. III da Lei nº 7.014,96, 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, não vejo restar razão essa arguição de improcedência da autuação pelo sujeito passivo.

Outra premissa equivocada do defensor para desconstituir o crédito fiscal ora em análise, é o fato da descrição da autuação constar a expressão “*estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de Transmissão*”, sob a perspectiva de que não está ligada a Rede Básica de Transmissão, estando conectada na Rede de Distribuição da concessionária, a COELBA, responsável pela distribuição de energia elétrica no Estado.

Também não vejo como dar razão ao defensor nessa arguição de improcedência, dado que não é *modus operandi* de como chega a energia elétrica no estabelecimento do sujeito passivo – *se ligado à Rede Básica de Transmissão ou conectado à Rede de Distribuição* - o elemento motivador da incidência do imposto, e sim a circulação interestadual da energia elétrica, decorrente de uma operação de aquisição por meio do instrumento de Contrato de Compra e Venda firmado em ambiente de Contratação Livre – ACL, que, no caso dos autos, ingressa no estabelecimento do contribuinte, momento da ocorrência do fato gerador do imposto, através da rede de distribuição da Companhia Elétrica do Estado da Bahia – COELBA, perfeitamente regulado pelo Convênio ICMS Nº 11/2011, que dispõe sobre o ICMS nas sucessivas operações internas ou interestaduais relativas à circulação de energia elétrica, que a destine ao consumo do destinatário, adquirida em ambiente de contratação livre.

Por sua vez, o sujeito passivo também argui como mérito, a ausência de base legal para atribuição de sua responsabilidade aos fatos ocorridos no exercício de 2013, dado a redação do art. 400 do RICMS/BA, através do Decreto nº 14.209, de 14/11/12, bem assim no período de 01/01/14 a 30/04/14, dado a redação de alteração do citado artigo pelo Decreto nº 14.898, de 27/12/13.

Na caracterização da autuação, têm-se que se refere a fatos geradores ocorridos nos anos de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017, decorrentes de operações de circulação de energia elétrica, relativo às notas fiscais constantes do demonstrativo de débito de fls. 8/13 dos autos, constantes do CD/Mídia de fl. 14, fatos estes controversos.

Consigna o defensor, que a imputação de responsabilidade pelo pagamento do imposto ora arguido, foi fundamentado com base na violação do art. 400 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, sendo indispensável a análise da sua redação vigente em todo o período fiscalizado, ou seja, entre 01/01/2013 a 31/12/2017, conforme a seguir destacado:

- *Redação atual dada pela Alteração nº 24 (Decreto nº 15.371, de 14/08/14, DOE de 15/08/14), produzindo efeitos a partir de 01/05/14.*

*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”.*

- *Redação anterior dada ao art. 400 pela Alteração nº 20 (Decreto nº 14.898, de 27/12/13, DOE de 28 e 29/12/13), efeitos a partir de 01/01/14 a 30/04/14:*

*“Art. 400. Fica atribuída 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 (Conv. ICMS 77/11):*

*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”.*

- Redação anterior dada ao art. 400 pela Alteração nº 6 (Decreto nº 14.209, de 14/11/12, DOE de 15/11/12), efeitos a partir de 15/11/12 a 31/12/13:

*“Art. 400. Fica atribuída ao adquirente de energia elétrica em ambiente de contratação livre, conectado diretamente à Rede Básica de transmissão ou à empresa distribuidora, 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 (Conv. ICMS 77/11).”*

Sobre a arguição de base legal para atribuição de responsabilidade do ICMS, relativo aos fatos geradores vigentes até 31/12/13, em que vigia o art. 400, com a alteração pelo Decreto nº 14.209, de 14/11/12, efeitos a partir de 15/11/12 a 31/12/13, não vejo como dar razão ao defendant, vez que a norma é bem clara ao definir o sujeito passivo da obrigação tributária, na situação de adquirente de energia elétrica, como acima destacado, ou seja, *“fica atribuída ao adquirente de energia elétrica em ambiente de contratação livre, conectado diretamente à Rede Básica de transmissão ou à empresa distribuidora.”*.

No caso em análise, o sujeito passivo é o adquirente da energia elétrica em ambiente de contratação livre, conectado à empresa distribuidora, a COELBA. Portanto, não há que se argüir que não seja o responsável pelo recolhimento do ICMS, incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, dado a redação do art. 400 do RICMS/BA vigente à época dos fatos geradores. Logo, em relação aos fatos geradores vigentes até 31/12/13, entendo subsistente a autuação.

Todavia, vejo restar procedente a arguição do defendant de ausência de base legal para atribuição de responsabilidade do pagamento do ICMS 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, no período de 01/01/14 a 30/04/14, dado a alteração do art. 400 do RICMS, ocorrida com o Decreto nº 14.898, de 27/12/13, em que o Estado da Bahia passou a responsabilidade do recolhimento do ICMS-ST, incidente sobre as sucessivas operações internas e interestaduais, correspondente à circulação de energia elétrica, à empresa distribuidora, no caso dos autos, a COELBA.

Não vejo dúvida de que no período de 01/01/14 a 30/04/14, dado a alteração do art. 400 do RICMS, ocorrida com o Decreto nº 14.898, de 27/12/13, o Estado da Bahia passou a responsabilidade do recolhimento do ICMS-ST, relativamente ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas e interestaduais, correspondentes à circulação de energia elétrica, adquirida por meio de contrato de compra e venda firmado em ambiente de contratação livre (Conv. ICMS 77/11), para empresa distribuidora, a COELBA, no caso dos autos, que praticou a última operação de circulação da energia elétrica em referência, por força da execução de contratos de conexão e de uso da rede de distribuição.

Também vejo ausência de base legal para atribuição de responsabilidade do pagamento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica no estabelecimento do defendant, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em ambiente de Contratação Livre – ACL, no período de 01/05/2014 a 14/08/2014, objeto do presente Auto de Infração.

Constato que o art. 400 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, que orienta a forma de cálculo e o sujeito passivo da obrigação tributária do ICMS incidente sobre entrada de energia elétrica adquirida em ambiente de Contratação Livre – ACL, que voltou a restabelecer a sujeição passiva ao consumidor final, no caso dos autos, a BOMIX INDÚSTRIA DE EMBALGENS LTDA, com a alteração nº 24, através do Decreto nº 15.371, de 14/08/14, produzindo efeitos retroativos a partir de 01/05/14.

Esta alteração nº 24, que sobreveio com a edição do Decreto nº 15.371, de 14/08/14, fere o princípio da irretroatividade tributária previsto no art. 150, III, "a" da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

**Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:**

(...)

**III - cobrar tributos:**

a) **em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;** (Grifos acrescidos)

Assim, a lei tributária não se aplica a fatos geradores anteriores à data de sua publicação, ou seja, a lei atinge somente a fatos presentes e futuros. Vejo entretanto, que o princípio da irretroatividade tributária possui duas exceções previstas no artigo 106 do CTN: "(a) lei tributária retroagirá quando for interpretativa", que não é o caso em análise e "(b) a lei tributária retroagirá quando for mais benéfica para o contribuinte (...)", também, não é o caso em comento.

Portanto, não vendo presente nos autos quaisquer dessas duas exceções previstas extraídas do artigo 106 do CTN, entendo ser vedado ao Estado baixar um ato administrativo, para cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes de sua promulgação, como as disposições da alteração nº 24, que sobreveio com a edição do Decreto nº 15.371, de 14/08/14, aos instituir os seus efeitos retroativos a 01/05/2014, passando a responsabilidade de cálculo e pagamento do ICMS incidente na entrada de energia elétrica, quando adquirido em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre, ao consumidor e não mais a distribuidora de energia.

Desta forma, tanto os fatos geradores de 01/01/14 a 30/04/14, com a redação dada ao art. 400, do RICMS/BA, pela Alteração nº 20, através do Decreto nº 14.898, de 27/12/13; quanto aos fatos geradores de 01/05/14 a 14/08/14, com a redação dada pela Alteração nº 24, através do Decreto nº 15.371, de 14/08/14, entendo restarem nulos os lançamentos por ilegitimidade passiva do defensor, consubstanciado no art. 18, inc. IV, "b" do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/1999, vez que em relação aos fatos geradores de 01/01/14 a 30/04/14, não há dúvida de que o sujeito passivo da obrigação é a distribuidora da energia elétrica, a COELBA. Por sua vez, em relação aos fatos geradores de 01/05/14 a 14/08/14, decorrentes das alterações do art. 400, do RICMS/BA, através do Decreto nº 15.371, de 14/08/14, que surte efeito a partir de 15/08/14, com sua publicação no DOE, o sujeito passivo da obrigação tributária, também é a COELBA, como a empresa distribuidora da energia elétrica à época dos fatos geradores, pois retroagir seus efeitos a 01/05/2014 na forma posta no citado dispositivo legal, fere o princípio da irretroatividade tributária previsto no art. 150, III, "a" da Constituição Federal de 1988.

Todavia, represento o presente PAF à autoridade competente, para verificar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas, na forma do art. 21 do RPAF-BA/99, relativo ao período de 01/01/14 a 14/08/14, para cobrar o pagamento do ICMS incidente na entrada de energia elétrica, adquirido em ambiente de contratação livre, à COELBA, como a concessionária distribuidora da energia elétrica, objeto da autuação.

Quanto aos demais períodos da autuação, ou seja, a partir dos fatos geradores de 15/08/14, com a publicação da Alteração nº 24, através do Decreto nº 15.371, de 14/08/14, vejo ser assertiva a autuação, dado a redação atual dada pela Alteração nº 24, através do Decreto nº 15.371, de 14/08/14, publicado no DOE de 15/08/14 em que o ICMS incidente sobre a energia elétrica adquirida em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre, nos termos do 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, o responsável pelo cálculo e pagamento do imposto aos cofres do Estado da Bahia é do consumidor da energia elétrica, no caso em tela, o defendant no presente PAF.

Isto posto, entendo restar procedente em parte o auto de infração, no valor de R\$403.961,52, na forma do demonstrativo abaixo destacado:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO

DT OCORR.	DT VENC.	ALÍQ.	MULTA	VLR JULGADO
30/06/2013	09/07/2013	27%	60%	19.588,06
31/07/2013	09/08/2013	27%	60%	28.701,65
31/08/2013	09/09/2013	27%	60%	18.975,37
30/09/2013	09/10/2013	27%	60%	22.517,76
31/10/2013	09/11/2013	27%	60%	24.098,62
30/11/2013	09/12/2013	27%	60%	29.743,30
31/12/2013	09/01/2014	27%	60%	34.537,29
31/08/2014	08/09/2014	27%	60%	9.888,09
30/09/2014	09/10/2014	27%	60%	8.903,77
31/10/2014	09/11/2014	27%	60%	10.326,72
30/11/2014	09/12/2014	27%	60%	12.536,25
31/12/2014	09/01/2015	27%	60%	9.075,42
31/01/2015	09/02/2015	27%	60%	9.994,57
28/02/2015	09/03/2015	27%	60%	62.084,18
31/10/2016	09/11/2016	27%	60%	6.125,06
30/11/2017	09/12/2017	27%	60%	48.150,79
31/12/2017	09/01/2018	27%	60%	48.714,62
TOTAL				403.961,52

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração em tela, por restar procedente todas as datas de ocorrências, exceto as datas de ocorrência dos fatos geradores vigentes de 01/11/14 a 14/08/14, por inexigibilidade passiva do defendant.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206955.0009/18-1**, lavrado contra **BOMIX INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$403.961,52**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA