

**PROCESSO** - A. I. N° 279757.0012/18-8  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CROMEX S/A.  
**RECORRIDOS** - CROMEX S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1<sup>a</sup> JJF n° 0205-01/18  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 29/11/2019

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0287-12/19

**EMENTA:** ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. INCIDÊNCIA. CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE - ACL. 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, 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. Há divergência entre parte do demonstrativo de débito do Auto de Infração – peça processual crucial para materialização do lançamento de ofício e as planilhas montadas pela auditoria e documentos fiscais correspondentes. Consta o período de janeiro a dezembro de 2014, em verdade se relacionam com fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro de 2017, devendo o procedimento ser refeito a salvo de falhas. Afastadas as preliminares de nulidade e decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/07/2018, em razão da seguinte irregularidade:

*Infração 01 - 02.01.24 - Deixou, o contribuinte, de recolher o 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, nos meses de julho a dezembro de 2013 e de janeiro a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$606.842,61, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei n° 7.014/96.*

*Consta também que o Autuado estava conectado diretamente à rede básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo e que a operação foi regularmente escriturada, conforme demonstrativos e notas fiscais, partes integrantes do Auto de Infração, cópias entregues ao Contribuinte, comprovando o descumprimento do previsto no Art. 400 do RICMS/12, Decreto n° 13.780/12, e no inciso II da Cláusula primeira do Convênio ICMS n° 77/2011.*

A 1<sup>a</sup> JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, em Decisão unânime, mediante o Acórdão n° 0205-01/18 (fls. 149 a 164), com base no voto do Relator a seguir transcrito:

“Cabe examinar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

*A impugnação foi oferecida dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de intempestividade.*

*Inexistem defeitos de representação, considerando que o signatário da peça defensiva possui poderes conferidos pela autuada com o fito de atuar especificamente neste PAF (fls. 82/124, em especial fl. 83).*

*Persegue o contribuinte a nulidade da cobrança, ao argumento de que a auditoria descuidou de buscar a verdade material e prescindiu da análise do contexto fático abordado neste PAF, ao presumir que a energia elétrica adquirida de outros Estados foi para uso e consumo.*

*E justamente por não atentar para a destinação dada a energia, obnubilou a verdade dos fatos e não dotou o lançamento de ofício da segurança necessária para ter certeza, incorrendo-se na nulificação prevista no art. 18 do RPAF-BA.*

*Afasto a solicitação de nulidade. Não se trata aqui de saber se a energia elétrica comprada foi usada no processo produtivo da empresa. Tal questão soa secundária para o deslinde da questão.*

*A questão aqui é saber se, ao se usar a energia no processo fabril da autuada, isto configura uso e consumo da mercadoria, hipótese em que caberia a exigência do tributo na entrada interestadual.*

*Tal enfrentamento, portanto, é matéria de mérito a ser apreciada mais adiante.*

**Por outro lado, há uma outra questão preliminar a se examinar neste processo.**

**É que há importante divergência entre parte do demonstrativo de débito do Auto de Infração – peça processual crucial para materialização do lançamento de ofício e as planilhas montadas pela auditoria e documentos fiscais correspondentes.**

*Nele se vê que os valores lançados para o período de janeiro a dezembro de 2014, em verdade se relacionam com fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro de 2017, portanto, 3 exercícios depois.*

*Para atestar esta anormalidade, basta verificar a planilha de fl. 10 e confrontá-la com os documentos fiscais de fls. 17 a 28, todos expedidos em 2017, de janeiro a dezembro, ao passo que, vale repetir, o demonstrativo de débito do auto de infração registra janeiro a dezembro de 2014.*

*Evidentemente, não se pode exigir quantitativa e cronologicamente imposto cujos fatos geradores só iriam suceder muito tempo depois.*

*Tal inconsistência agrava na forma a exigência fiscal, por envolver o aspecto temporal da infração, isto é, ter a cobrança se reportado a 2014, quando em verdade, os fatos geradores aconteceram em 2017.*

*E, nestes moldes, incorre-se, no particular, em vício insanável, passível de nulidade, por força do art. 18, IV, “a” do RPAF-BA, devendo ser lavrado novo lançamento de ofício atinente aos exercícios de 2017.*

*Nesta toada, em sede preliminar, deve-se considerar nula a exigência fiscal relacionada aos meses de janeiro a dezembro de 2014, até porque tal período já foi objeto de reclamação em outro auto de infração (nº 169.860.0002/18-5), julgado em 26.10.2018 procedente por esta JJF.*

*Por outro lado, indefiro o pedido de perícia formulado à fl. 79, por entender presentes nos autos os elementos fático-probatórios suficientes para instrução e deliberação acerca da exigência fiscal.*

*No mérito, como primeiro ponto, argui a defendente a decadência do direito de lançar em relação aos fatos geradores ocorridos em julho de 2013, mais precisamente para “operações datadas de 03.7.2013” (sic; fl. 63), pelo que afirmam restarem “extintos os débitos com fatos geradores ocorridos antes de 03.7.2013” (sic; fl. 66).*

*A despeito de não estar bem articulado o pedido de reconhecimento dos efeitos decadenciais, é de se esclarecer que apenas os fatos geradores ocorridos antes de julho de 2013, estariam atingidos pelo instituto jurídico.*

*Isto porque a empresa tomou conhecimento do presente auto de infração em 23.7.2018, de sorte que só os valores de imposto incidentes sobre os fatos geradores acontecidos em junho de 2013 para trás, é que estariam fulminados pela decadência.*

*Este é o entendimento sufragado pela d. PGE, designadamente no **Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0.***

*Consigne-se também apenas para registro que o Estado deixou de ser omissos desde abril de 2018, quando tomou a iniciativa de intimar o sujeito passivo o tributo objeto da autuação, respondido pela empresa no mesmo mês.*

*Sendo assim, afasto a aplicação da decadência para os lançamentos aqui efetuados.*

*O ponto central da discussão reside em saber se deve o adquirente industrial, estranho ao ramo energético, pagar o ICMS incidente nas compras interestaduais de energia elétrica na entrada da mercadoria, mesmo sendo ela empregada como insumo no seu processo produtivo.*

*Portanto, a análise passa pela interpretação a ser conferida a vários dispositivos que regimentam a matéria, a começar pela Lei Maior, que em seu art. 155,*

*“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;"

Sabe-se que, regra geral, o ICMS tem sua sistemática de destinação do produto da arrecadação norteada pelo princípio da origem. Assim, o beneficiário do imposto estadual será aquele ente federativo onde se localizar o contribuinte que promover a operação mercantil, no mais das vezes, a saída da mercadoria.

Quis o constituinte inverter esta lógica de titularização do sujeito ativo para as transações interestaduais que envolvem a energia elétrica, entre outros produtos, como regra imunizante parcial para o Estado de origem, ao implantar nestes casos o princípio do destino, vale dizer, atribuir como usufrutuário do imposto o sujeito ativo onde estiver localizado o adquirente do produto.

Noutras palavras: blindou com a imunidade as movimentações interestaduais de energia elétrica, de modo que a unidade federativa de onde partiu a operação não pode reclamar em seu favor o ICMS, que normalmente incidiria se ali se admitisse o princípio da titularização pela origem.

Entretanto, como o objetivo da imunidade é transferir a titularidade da sujeição ativa para a unidade federativa de destino, seria preciso fixar em qual momento e condições isto se daria.

Consciente desta excepcionalidade constitucional, o legislador complementar resolveu considerar tal momento como sendo a entrada no território do Estado destinatário da energia elétrica, dentre outras mercadorias, desde que não adquirida para comercialização ou industrialização.

Esta é a inteligência do art. 2º, §1º, XII, c/c os arts. 12, XII, 13, VIII e 33, II, todos da LC 87/96, verbis:

“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 localizados o adquirente”.

“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;”

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

(...)

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;”

“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e
- d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses;”

Resta saber o que significa no contexto da norma transcrita **aquisição de energia não destinada à comercialização ou industrialização**.

Do ponto de vista do contribuinte, à vista deste dispositivo, haveria a obrigação tributária quando a energia elétrica adquirida de outros Estados não fosse direcionada para uso no seu processo produtivo ou para comercialização.

*Do ponto de vista do i. auditor fiscal, à vista deste dispositivo, só não haveria o nascimento da obrigação tributária na entrada interestadual, se a energia comprada fosse revendida ou transformada para aperfeiçoar o seu consumo, mas ainda como energia.*

*No caso da autuada, ainda dentro do prisma da acusação fiscal, não acontece nem uma coisa nem outra. A energia por ela adquirida foi utilizada, consumida no seu processo produtivo, para servir como insumo na fabricação de outro produto. A autuada não comprou energia e a transformou em outro tipo de energia. Muito menos a revendeu.*

*É de se notar que a legislação regente da matéria pende pela recepção do entendimento defendido na autuação.*

*Em primeiro lugar, vejam-se os mandamentos contidos no inciso VIII, do art. 4º, c/c o §1º do art. 5º, ambos da Lei nº 7014/96:*

*“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)*

*(...)*

*Art. 5º Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*§ 1º É também **contribuinte** a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:*

*(...)*

*IV - **adquira** de outra unidade da Federação lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e **energia elétrica**, quando **não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração** (LC 87/96 e 102/00)” (negritos da transcrição).*

*Logo, a despeito da imunidade incidente nas saídas interestaduais da citada mercadoria e o acolhimento do princípio do destino, intentou o legislador estadual que houvesse o recolhimento logo na entrada no território onde se localize o destinatário, exceto se a energia elétrica estiver direcionada para nova comercialização, industrialização, produção, geração ou extração.*

*Vê-se claramente que as atividades de comercialização, industrialização, produção, geração e extração ali referenciadas aludem ao tratamento que será dado à energia elétrica e demais produtos na mesma situação: se a energia adquirida é comercializada, não se pagará o imposto na entrada; se a energia adquirida é industrializada no sentido de ser aperfeiçoada para consumo, não se pagará o imposto na entrada; se a energia é adquirida para nova geração, não se pagará o imposto na entrada; e se a energia é adquirida para nova produção, não se pagará o imposto na entrada.*

*Entretanto, se a energia ingressa de outro Estado para ser consumida por quem a adquiriu, haverá a exigência do recolhimento na entrada no território.*

*E o consumo aqui, alcança as hipóteses em que a mercadoria é utilizada no processo produtivo da empresa, como insumo participante da manufatura de produto acabado de uma indústria, por exemplo, como no caso da autuada, atuante num segmento diferente do eletricista – fabricação de pneus.*

*Tanto assim é, que a lei institutiva do ICMS na Bahia, admite o uso do crédito fiscal do imposto pago na entrada pela aquisição da energia, quando esta é consumida no processo produtivo da empresa.*

*E, evidentemente, o direito à apropriação do crédito fiscal, adveio com o pagamento do tributo na entrada oriunda de outro Estado.*

*Isto está dito inegavelmente no art. 29, §1º, III da Lei nº 7014/96, a saber:*

*“Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

*(...)*

*§ 1º **O uso do crédito fiscal** ocorrerá:*

*(...)*

*III - tratando-se de entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

*a) a partir de 1º novembro de 1996:*

- 1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
  - 2 - quando consumida no processo de industrialização;
  - 3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e
- b) a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, nas hipóteses de entrada de energia elétrica no estabelecimento, não indicadas na alínea anterior;" (negritos da transcrição).

São muitos os casos em que se discute neste Conselho de Fazenda a proporcionalidade de uso da energia elétrica usada no processo produtivo, em comparação com o volume direcionado para as áreas administrativas.

Sinal claro e inequívoco, que não existe discussão a respeito de ser devido o recolhimento na entrada quando a energia elétrica é empregada como utilidade a ser empregada no processo produtivo.

Represeta esta substancial discussão de casos concretos o aresto abaixo, ainda que a cobrança tenha sido julgada improcedente, exatamente porque a empresa comprovou ter havido o recolhimento na entrada:

"A. I. Nº - 269139.0013/17-2

AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS.

AUTUANTE - FRANCISCO NOBRE DE OLIVEIRA, MARCOS AURELIO PAUL CRUZ e JOSÉ ELMANO TAVARES LINS.

ORIGEM - SAT/COPEC

PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/07/2018

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0093-01/18

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. **ENERGIA ELÉTRICA, OPERAÇÕES ESCRITURADAS.** A Lei Complementar nº 87/96 (art. 20, §1º, c/c art. 33, II, "b") admite a possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS em relação às entradas de energia elétrica **consumida no processo industrial.** O contribuinte recolheu tempestivamente o valor exigido, comprovando pagamento do valor autuado. Infração não subsistente. Auto de Infração **IMPROCEDENTE.** Decisão unânime" (negritos da transcrição).

Vale a pena reproduzir também excertos do voto:

"Sabe-se que a Lei Complementar nº 87/96 (art. 20, §1º, c/c art. 33, II, "b"), admite a possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS em relação às entradas de energia elétrica **consumida no processo de industrialização.** Posição que é também definida no STJ (Resp. 404.432/RJ).

**Caracterizada a incidência de ICMS,** é legítimo o direito de creditar-se do imposto na proporção da energia consumida no processo de industrialização.

O Decreto nº 13.780/12, que regulamenta o ICMS no Estado da Bahia, trata das questões inerentes à aquisição de energia elétrica e informações relativas à liquidação de contratos de compra e venda de energia elétrica, firmados através do Convênio ICMS 77/11 e Convênio ICMS 15/07.

Vê-se, contudo, no presente caso, que a exigência não pode prevalecer e não configurou a falta de recolhimento do ICMS, em razão da NF-e nº 11.243 (fls. 13/14). O contribuinte recolheu tempestivamente o valor exigido, acostando ao PAF comprovantes de pagamentos correspondentes ao valor autuado (fls. 21/22)" (negritos da transcrição).

Acompanham esta volumosa corrente os Ac. JJF Nº 0059-02/18, JJF Nº 0102-05/18, JJF Nº 0112-03/18, JJF Nº 0180-02/17, JJF Nº 0046-01/18, CJF Nº 0080-12/18 e CJF Nº 0093-11/18, só para citar alguns publicados em 2018.

Como arremate, guardando consonância com a lógica até agora desenvolvida, o Regulamento Baiano do ICMS, aponta exatamente a situação enfrentada neste PAF, qual seja, quando o contribuinte adquire em outro ente federativo energia elétrica no ambiente de contratação livre (ACL), caso em que tomará como base inicial imponível o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da mercadoria (os documentos fiscais constam nos autos), de cujo tributo, em guia separada, será recolhido no prazo regulamentar.

Importante trazer a lume a redação atual do art. 400 do RICMS-BA:

"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.

(...)

§ 2º **O adquirente deverá recolher o ICMS devido em documento de arrecadação em separado, no prazo previsto no inciso XVI do art. 332”** (negritos da transcrição).

Para dar posição definitiva a questão aqui debatida, cabe acrescentar que os Tribunais Superiores já sinalizam no mesmo sentido, conforme se pode constatar da seguinte decisão:

Sem embargo de não tratar como fulcro central a questão ora debatida, o E. STJ, em sede de recursos repetitivos, apontou ser devido o pagamento do ICMS na entrada interestadual de energia elétrica, quando consumida no processo industrial. Eis a ementa, com especial destaque para os itens 5, 9 e 11:

**“RECURSO ESPECIAL Nº 1.117.139 - RJ (2009/0099551-5)**

**RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX**

**RECORRENTE : SENDAS DISTRIBUIDORA S/A**

**ADVOGADO : WILLIAN MARCONDES SANTANA E OUTRO(S)**

**RECORRIDO : ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

**PROCURADOR : CLÁUDIA COSENTINO FERREIRA E OUTRO(S)**

**EMENTA**

**PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO COMERCIAL (SUPERMERCADO). ATIVIDADES DE PANIFICAÇÃO E CONGELAMENTO DE ALIMENTOS. ARTIGO 33, II, “B”, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. ARTIGO 46, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. DECRETO 4.544/2002 (REGULAMENTO DO IPI). PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CREDITAMENTO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE.**

**1. As atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis por supermercado não configuram processo de industrialização de alimentos, por força das normas previstas no Regulamento do IPI (Decreto 4.544/2002), razão pela qual inexiste direito ao creditamento do ICMS pago na entrada da energia elétrica consumida no estabelecimento comercial.**

**2. A Lei Complementar 87/96, pelo princípio da não-cumulatividade, assegura ao sujeito passivo do ICMS, entre outros, o direito de creditamento do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria destinada ao uso ou consumo do estabelecimento (artigo 20, caput).**

**3. O artigo 33, II, da lei complementar em tela, no que concerne ao direito de aproveitamento de crédito de ICMS decorrente da energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, previu o que se segue:**

“Art. 33. (...) Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

(...)

**II - a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor;”** (redação original)

“II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;**
- b) quando consumida no processo de industrialização;**
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e**
- d) a partir de 1º de janeiro de 2003, nas demais hipóteses;”** (inciso e alíneas com a redação dada pela Lei Complementar 102, de 11 de julho de 2000)
- “d) a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses;”** (alínea com a redação dada pela Lei Complementar 114, de 16 de dezembro de 2002)
- “d) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses;”** (redação dada pela Lei Complementar 122, de 12 de dezembro de 2006)

(....”

**4. A redação original do inciso II, do artigo 33, da Lei Complementar 87/96, preceituava que a energia elétrica genericamente usada ou consumida no estabelecimento geraria direito ao creditamento do ICMS, a partir de 1º.11.1996 (data da entrada em vigor da aludida lei complementar).**

**5. Deveras, com o advento da Lei Complementar 102/2000 (entrada em vigor em 1º.08.2000), a entrada de energia elétrica no estabelecimento somente ensejaria direito de crédito: (i) quando objeto de operação de saída de energia elétrica (alínea “a”); (ii) quando consumida no processo de industrialização (alínea “b”); (iii) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior (alínea “c”); e (iv) a partir de 1º de janeiro de 2003, nas demais hipóteses (alínea “d”).**

**6.** A Lei Complementar 114, de 16 de dezembro de 2002 (vigência a partir de 17.12.2002), no que concerne às hipóteses diversas das previstas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso II, do artigo 33, da Lei Kandir, dispôs que haveria direito de creditamento de ICMS na entrada de energia elétrica no estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2007.

**7.** Por fim, a Lei Complementar 122, de 12 de dezembro de 2006 (entrada em vigor em 13.12.2006), determinou que o aludido direito de creditamento do ICMS na entrada de energia elétrica no estabelecimento (em hipóteses outras que as elencadas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso II, do artigo 33, da LC 87/96) surge somente a partir de 1º de janeiro de 2011.

**8.** Consectariamente, a entrada de energia elétrica no estabelecimento, que não for objeto de operação de saída de energia elétrica, que não for consumida no processo de industrialização e cujo consumo não resulta em operação de saída ou prestação para o exterior, somente ensejará direito ao creditamento de ICMS a partir de 1º.01.2011.

**9.** In casu, contudo, o estabelecimento comercial (supermercado) ajuizou embargos à execução fiscal fundada em auto de infração, lavrado em 20.08.2004, que considerou indevido o creditamento de ICMS pago na entrada de energia elétrica consumida nas atividades de panificação e congelamento de produtos perecíveis.

**10.** Deveras, o objeto social da empresa, ora recorrente, consiste na “comercialização de produtos manufaturados, semi-manufaturados, ou in natura, nacionais ou estrangeiros, de todo e qualquer gênero e espécie, natureza ou qualidade, desde que não vedada por lei, bem como a industrialização e processamento de produtos por conta própria ou de terceiros”, tendo sido confirmado, pelo Tribunal de origem, que o supermercado, em alguns setores, realiza atividades tendentes à transformação de matéria-prima e ao aperfeiçoamento de produtos destinados ao consumo.

**11.** A tese genérica de que o contribuinte tem direito ao creditamento de ICMS se comprovar ter utilizado a energia elétrica “no processo de industrialização”, ex vi do disposto no artigo 33, II, “b”, da Lei Complementar 87/96, foi consagrada pela Primeira Seção, no âmbito de embargos de divergência interpostos por estabelecimento industrial

(*EREsp 899.485/RS*, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 13.08.2008, DJe 15.09.2008).

**12.** O parágrafo único, do artigo 46, do CTN, ao versar sobre o IPI, considera industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

**13.** Nada obstante, as normas previstas no Regulamento do IPI (Decreto 4.544/2002) afastam a caracterização das atividades de panificação e congelamento de alimentos como industriais.

**14.** Com efeito, o artigo 3º, do aludido regulamento, preceitua que “produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária”.

**15.** As características e modalidades de industrialização restaram elencadas no artigo 4º, do Decreto 4.544/2002, verbis:

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único:

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados. “

**16.** *O aludido regulamento, por seu turno, enumera as operações que não são consideradas industrialização, entre as quais consta: “I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação: a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitorias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor” (artigo 5º, inciso I, alínea “a”, do Regulamento do IPI).*

**17.** *O regulamento do IPI, em seu artigo 6º, incisos I e II, esclarece que embalagem de apresentação não se confunde com o acondicionamento para transporte do produto.*

**18.** *Conseqüentemente, a atividade de panificação, desenvolvida pelo supermercado, não se afigura como “processo de industrialização”, à luz do disposto no artigo 46, do CTN, em virtude da exceção prevista no artigo 5º, inciso I, alínea “a”, do Decreto 4.544/2002, que se apresenta como legislação tributária hígida.*

**19.** *A atividade de congelamento de alimentos, por seu turno, não se amolda aos critérios estabelecidos no artigo 4º, do regulamento citado.*

**20.** *O Supremo Tribunal Federal, em 22.10.2009, reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário 588.954/SC, cujo thema iudicandum restou assim identificado:*

*“ICMS. Creditoamento de serviços de energia elétrica utilizado no processo produtivo. Princípio da não-cumulatividade. Supermercado. Atividade industrial de alimentos. Panificação e congelamento.”*

**21.** *O reconhecimento da repercussão geral pelo STF, com fulcro no artigo 543-B, do CPC, como cedição, não tem o condão, em regra, de sobrestrar o julgamento dos recursos especiais pertinentes.*

**22.** *É que os artigos 543-A e 543-B, do CPC, asseguram o sobrerestamento de eventual recurso extraordinário, interposto contra acórdão proferido pelo STJ ou por outros tribunais, que verse sobre a controvérsia de índole constitucional cuja repercussão geral tenha sido reconhecida pela Excelsa Corte (Precedentes do STJ: **AgRg nos EREsp 863.702/RN**, Rel. Ministra Laurita Vaz, Terceira Seção, julgado em 13.05.2009, DJe 27.05.2009; **AgRg no Ag 1.087.650/SP**, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 18.08.2009, DJe 31.08.2009; **AgRg no REsp 1.078.878/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.06.2009, DJe 06.08.2009; **AgRg no REsp 1.084.194/SP**, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 05.02.2009, DJe 26.02.2009; **EDcl no AgRg nos EDcl no AgRg no REsp 805.223/RS**, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, julgado em 04.11.2008, DJe 24.11.2008; **EDcl no AgRg no REsp 950.637/MG**, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.05.2008, DJe 21.05.2008; e **AgRg nos EDcl no REsp 970.580/RN**, Rel. Ministro Paulo Gallotti, Sexta Turma, julgado em 05.06.2008, DJe 29.09.2008).*

**23.** *Destarte, o sobrerestamento do feito, ante o reconhecimento da repercussão geral do thema iudicandum, configura questão a ser apreciada tão somente no momento do exame de admissibilidade do apelo dirigido ao Pretório Excelso.*

**24.** *Os dispositivos legais apontados como violados restaram implicitamente prequestionados, não se vislumbrando violação do artigo 535, do CPC, uma vez que o acórdão recorrido afastou a alegação de cerceamento de defesa (pugnando pela desnecessidade da prova) e considerou impossível o creditamento do ICMS, ao fundamento de que “a atividade desenvolvida pela apelante não pode ser considerada como industrial para efeito de creditamento, porquanto ainda que se vislumbre, em alguns setores, a transformação de matéria-prima e o aperfeiçoamento de produtos destinados ao consumo, seu desempenho possui caráter secundário no plano empresarial, focado, essencialmente, na comercialização de bens de consumo”.*

**25.** *O artigo 557, do CPC, autoriza o relator a negar seguimento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior (redação dada pela Lei 9.756/98).*

**26.** *A manutenção do julgado monocrático pelo órgão colegiado, em sede de agravo interno, com a encampação dos fundamentos exarados pelo relator, torna prejudicada a controvérsia acerca da regular aplicação do caput, do artigo 557, do Código de Processo Civil (Precedentes do STJ: **AgRg no Ag 1.155.697/DF**, Rel. Ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, julgado em 17.09.2009, DJe 13.10.2009; **AgRg no Ag 807.013/GO**, Rel. Ministro Vasco Della Giustina (Desembargador Convocado do TJ/RS), Terceira Turma, julgado em 18.08.2009, DJe 03.09.2009; **REsp 772.447/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04.11.2008, DJe 27.11.2008; **AgRg no REsp 389.936/SC**, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 09.09.2008, DJe 09.10.2008; e **REsp 1.038.501/PR**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17.04.2008, DJe 12.05.2008).*

**27.** *A apontada violação dos artigos 130 e 131, do CPC, não resta configurada, quando o Tribunal de origem, prestigiando o princípio do livre convencimento motivado do julgador, considera desnecessária a produção de prova, sob o fundamento de que “a atividade desenvolvida pela apelante não pode ser considerada como industrial para efeito de creditamento, porquanto ainda que se vislumbre, em alguns*

*setores, a transformação de matéria-prima e o aperfeiçoamento de produtos destinados ao consumo, seu desempenho possui caráter secundário no plano empresarial, focado, essencialmente, na comercialização de bens de consumo”.*

**28. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008”** (grifos duplos da transcrição).

*Por fim, não há como entender razoável dispensar-se a cobrança porque a energia elétrica adquirida foi usada no processo fabril da autuada, portanto, ingressou como custo da produção, e consequentemente, como elemento de precificação do produto final.*

*Primeiro porque a energia elétrica veio desonerada de imposto e assim continuou quando empregada na produção. Acaso houvesse a tributação na entrada e os custos de produção mudariam sem necessariamente mudar o preço final, podendo haver diminuição da margem de lucro.*

*Logo, a tributação do valor agregado poderia ser menor, e o Estado da Bahia acabaria prejudicado ilegalmente na sua arrecadação.*

*Depois porque não necessariamente o produto acabado é vendido com agregação, não sendo raro que o repasse se dê a preço inferior ao custo de produção. Aqui, mais uma vez, sairia perdendo o sujeito ativo. Por conseguinte, fica afastado o argumento.*

*Isto posto, pelo mérito, razão assiste ao autuante, devendo o lançamento ser julgado procedente no que respeita aos meses de julho a dezembro de 2013.*

*Subsidiariamente, pede o sujeito passivo que os juros de mora não incidam sobre as penalidades pecuniárias que acompanharam a cobrança do imposto.*

*Calca-se na ideia de que as chamadas multas lançadas de ofício não fazem parte do crédito tributário, e que somente este é que se submete à incidência da mora, nos termos do art. 161 do CTN, a saber:*

*“O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”.*

*Para ele, apenas as sanções pecuniárias nascidas de descumprimento de obrigações acessórias é que se submetem aos juros moratórios, por serem as únicas que se convertem em obrigação principal. As outras penalidades não significam crédito tributário.*

*Antes mesmo de efetuar a análise do ponto de vista legal, é de se dizer que a tese esposada na contestação induz a algumas perplexidades. Se a multa lançada de ofício não é elemento integrante do crédito tributário, apesar de resultar como sanção decorrente do não pagamento de tributo, não se vislumbra considerá-la revestida de outra natureza jurídica.*

*Sustenta a impugnante que a penalidade oriunda do desatendimento de dever instrumental ganha o status jurídico de obrigação principal, por assim dizer, como espécie ficcional. Por sua vez, a multa de ofício implica numa sanção pecuniária prevista em lei exatamente em virtude do descumprimento da obrigação tributária principal, e, portanto, a ela se liga visceralmente, como parcela consectária indissociável, não sendo possível cobrá-la desacompanhada do tributo. Logo, se a multa instrumental nem obrigação principal é, na essência, equiparada a ela por ficção jurídica, o mesmo não se pode dizer da multa lançada de ofício, atrelada desde a origem à obrigação principal, como consectário que depende da sua existência.*

*Logo, não soaria lógico incidir juros de mora sobre a parcela principal – o tributo – e deixar de lado a parcela que lhe é acessória – a multa de ofício.*

*A mora se caracteriza pelo fato do devedor não satisfazer sua dívida no prazo de lei ou contratual. Se o valor principal é cobrado via auto de infração, que faz aderir de imediato ao imposto a multa por infração, não seria coerente se apenas o tributo se sujeitasse às consequências da mora.*

*Assim, imposto e multa de ofício são componentes do crédito tributário, e por conseguinte, ambos se submetem aos juros de mora.*

*Não bastasse isto, além do estatuído no art. 161 do CTN, o art. 102, §2º, II do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), determina que os acréscimos decorrentes da mora levam em consideração o total do débito tributário apurado, inclusive para os casos de haver lançamento de ofício que, evidentemente, envolve a multa de ofício.*

**“Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:**

*(...)*

**§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:**

(...)

**I - sobre os débitos denunciados espontaneamente, incidirão apenas acréscimos moratórios equivalentes 0,11% (onze décimos por cento) ao dia, limitados a 10% (dez por cento), mais a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.**

**II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.**

**§ 3º A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II do § 2º deste artigo” (negritos da transcrição).**

*Deste modo, indefiro o pedido de exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício.*

**Afasto, pois, este pleito subsidiário.**

*Pelo exposto, entendo ser nula a presente exigência para os meses de janeiro a dezembro de 2014, no valor de R\$431.562,18, devendo o procedimento ser refeito a salvo de falhas, e considero ser procedente a cobrança do imposto para o período de julho a dezembro de 2013, no valor de R\$175.280,43, devendo o auto de infração ser julgado PROCEDENTE EM PARTE.”*

A 1ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 174 a 201), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, preliminarmente, arguiu a decadência relativa às operações efetuadas no mês de julho de 2013, nos termos do Art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que a ciência do Auto de Infração só ocorreu em 23/07/2018, acostando excertos de julgados do TJ/BA e do STJ, Súmula nº 555 do STJ, ementa do Acórdão JJF nº 0219-02/18 e doutrina de Hugo de Brito Machado.

Ainda em sede preliminar, suscitou a nulidade da autuação por víncio material sob o argumento de que o Autuante presumiu que a energia elétrica adquirida seria destinada ao uso e consumo, quando foi empregada em processo de industrialização, com ofensa ao princípio da verdade material e infringindo o Art. 18, IV, “a” do RPAF/99, posto que não identificou com segurança os fatos em que as operações estavam inseridas e fundamentou em dispositivo legal inadequado Art. 400 do RICMS/12.

Acrescentou que o Acórdão ora recorrido declarou nula as exigências relativas ao exercício de 2014, de forma acertada, já que os fatos geradores das operações são referentes ao exercício de 2017, corroborando a falta de apuração adequada dos documentos que deram base à autuação.

Alegou a não incidência do ICMS nas operações interestaduais que destinem energia elétrica para processos de industrialização, com base no disposto no Art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88, Art. 2º, § 1º, III, 3º, III, e 11, I, “g” da LC nº 87/96 e Art. 3º, III da Lei nº 7.014/96.

Aduziu que o entendimento deste CONSEF, consoante os Acórdãos JJF nº 0049-05/13 e 0178-01/16, está em linha com o do STJ e do STF, no sentido de que: (i) quando a energia é destinada à industrialização ou à comercialização, não havendo a incidência do ICMS também não haverá o crédito do imposto, assim, na saída subsequente da mercadoria produzida ou da própria energia elétrica será devido o ICMS em sua integralidade ao Estado de destino; e (ii) quando a energia elétrica é destinada ao consumo final, o ICMS deverá ser recolhido ao Estado de destino.

Afirmou ser incorreta a interpretação dada pelo Acórdão recorrido de que a não incidência se aplica apenas para a industrialização da própria energia elétrica, pois, se assim fosse, o Art. 29, § 1º, III da Lei nº 7.014/96, deveria fazer referência expressa à “industrialização de outras mercadorias”, a fim de confirmar o crédito do ICMS a todos os contribuintes que utilizam a energia elétrica como insumo na industrialização de mercadorias.

Disse que tanto o Art. 400 do RICMS/12 quanto o Convênio ICMS nº 77/11, utilizados para fundamentar o lançamento, não se aplicam às operações objeto da autuação, mas apenas aos

casos que a energia elétrica for adquirida para uso e consumo.

Questionou a aplicação de juros de mora sobre a multa aplicada, por entender que os acréscimos legais decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal, dentre eles a multa de ofício, não devem sofrer a incidência dos juros de mora de que trata o Art. 161 do CTN.

Requeru a nulidade da autuação em relação aos períodos de julho de 2013 e janeiro a dezembro de 2014 e, no mérito, a reforma da Decisão recorrida para que o Auto de Infração seja integralmente cancelado, além de, subsidiariamente, a exclusão imediata dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício lançada.

Protestou pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive pela possibilidade de sustentação oral dos seus argumentos.

Incluído em pauta de julgamento, o Autuado requereu o seu adiamento, tendo esta 2ª CJF acatado o seu pleito (fl. 225).

Esta 2ª CJF, na assentada do julgamento, decidiu encaminhar o presente processo em DILIGÊNCIA para a PGE/PROFIS solicitando manifestação jurídica para responder a seguinte questão (fl. 229):

Incide o ICMS relativo à entrada de energia elétrica em estabelecimento industrial, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda firmado em Ambiente de Contratação Livre - ACL, para consumo no processo industrial do adquirente?

A PGE, em seu parecer, acolhido pela PGE/PROFIS/NCA (fls. 233 a 241), concluiu que não há que se falar em não incidência quando existente um processo fabril de outros produtos tendo como insumo ou força motriz a energia elétrica, uma vez que a mesma é consumida neste processo, diferente da transformação num processo de industrialização dela mesma, baseado na decisão neste sentido da 1ª Turma do STJ no REsp 13.403-23.

O Autuado apresentou manifestação (fls. 249 a 255), no qual alegou que o parecer da PGE caiu em contradição ao adotar o conceito de industrialização disposto na legislação do IPI, deixando de enfrentar todas as dimensões do conceito que pretendeu aplicar, já que não considerou a hipótese de operação que lhe modifique a natureza ou finalidade contida no Art. 46 do CTN, apenas o aperfeiçoamento para o seu consumo.

Esclareceu que o Art. 3º, III, da Lei Complementar nº 87/96 não especificou em qual tipo de industrialização aplica-se a não incidência do ICMS, conforme definido pelo STJ no REsp 1.322.072, entendimento replicado nos Acórdãos JJF nº 0049-05/13 e 0178-01/16.

Explicou que a PGE se equivocou ao dizer que o citado Art. 3º, III, da Lei Complementar nº 87/96, deveria ser interpretado à luz das disposições do Art. 400 do RICMS/12, o que é vedado pelo disposto no Art. 99 do CTN.

Afirmou que o parecer emitido incorreu em vários equívocos, não sendo válida a sua aplicação por esta 2ª CJF, e protestou pela produção de todas as provas em direito admitido, inclusive sustentação oral.

## VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa pela falta de recolhimento 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.

Constatou que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$882.499,09, conforme extrato (fl. 166), montante superior ao valor de R\$200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

A desoneração é decorrente da Decisão de piso ter declarado a nulidade da autuação em relação

ao exercício de 2014, efetuada de forma acertada, já que os fatos geradores das operações são referentes ao exercício de 2017.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, por se tratar de questão fática comprovada nos autos, não havendo reparo a ser feito em relação à Decisão ora recorrida.

No tocante ao Recurso Voluntário, preliminarmente o Autuado suscitou a nulidade da autuação por entender que não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, posto que não identificou com segurança os fatos em que as operações estavam inseridas e fundamentou em dispositivo legal inadequado – Art. 400 do RICMS/12.

A redação do Art. 400 do RICMS/12, vigente no período que restou da autuação após a Decisão ora recorrida, ou seja, no exercício de 2013, era:

*“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).”*

Verifico que o dispositivo se amolda perfeitamente aos fatos apresentados, já que a energia elétrica foi destinada para utilização no estabelecimento do Autuado. A questão sobre a incidência ou não incidência do imposto no caso em tela se refere a questão de mérito que será apropriadamente avaliada no momento devido.

Diante do exposto, afasto a nulidade suscitada, tendo em vista que estão perfeitamente indicados a infração, o infrator, bases de cálculo, alíquotas, valores devidos, percentuais de multa, datas das ocorrências e fundamentação legal.

Quanto ao pleito pelo reconhecimento da decadência em relação às operações ocorridas no mês de julho de 2013, ressalto que a ciência da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 23/07/2018 e que o ICMS possui apuração mensal.

Conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no Art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no Art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

No caso em tela, não houve recolhimento do imposto relativo à substituição tributária de energia elétrica, o que faz incidir o Art. 173, I, do CTN, com o prazo para a decadência em 1º/01/2019. Ademais, mesmo que fosse utilizada a regra constante do Art. 150, § 4º, do CTN, somente os fatos geradores ocorridos antes de julho de 2013 estariam alcançados pela decadência, devido à apuração mensal do imposto.

Em relação ao mérito, colaciono aqui o voto exarado no Acórdão JJF nº 0179-04/13, que julgou Procedente, de forma unânime, pela 4ª JJF, o Auto de Infração nº 298574.0005/12-7, confirmado pela 3ª CJF mediante o Acórdão CJF nº 0483-13/13, cuja única diferença em relação a este PAF reside no fato de que naquele não havia sido emitida nota fiscal nem efetuado nenhum recolhimento do imposto:

*“A infração é de falta de recolhimento de ICMS incidente sobre entrada de Energia Elétrica no estabelecimento, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo, relativo às liquidações junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE ou ao Mercado Atacadista de Energia – MAE, sem que o contribuinte tenha registrado as operações nos livros fiscais nem emitido os correspondentes documentos fiscais. Está demonstrada às fls. 5-17 e tem supedâneo nas notas de liquidação das contabilizações do CCEE autuadas às fls. 18-25.*

*A lide reside em questionamento quanto à formula utilizada para cálculo da infração cujo cometimento é expressamente reconhecido pelo Impugnante. Dela protesta apenas quanto ao montante devido (inclusive sobre a multa aplicável), que entende calculado com uso de fórmula obscura e ilegal para embutir na própria base de cálculo o valor do imposto que concorda na expressão integrativa e calculada por dentro, embora divirja quanto à efetiva tributação, tendo em vista a redução da base de cálculo prevista para a energia elétrica para uso industrial que consumiu.*

*Não questiona os valores de partida para o cálculo do imposto exigido pelo Fisco, mas contrasta a fórmula utilizada ( $ICMS = (VO) / (1 - ALÍQ) X (1 - PRBC) X ALÍQ$ , onde:  $VO$  = Valor da operação sem imposto;  $PRBC$  = Percentual de redução da base de cálculo), com outra que apresenta ( $ICMS = (VO) / (1 - FCT) X (1 - PRBC) X ALÍQ$ , onde:  $VO$  = Valor da operação sem imposto;  $FCT$  = Fator de Carga Tributária (12,96%, segundo a empresa);  $PRBC$  = Percentual de redução da base de cálculo), que resulta em valor devido menor que o exigido e, por entender que isto representa erro no procedimento fiscal, pugnou pela sua improcedência.*

*Analisemos o caso.*

*Segundo os cálculos do Impugnante, o ICMS que reconhece devido (demonstrativo fl. 56 dos autos) seria R\$21.366,87 e não R\$25.476,34, como se lhe é exigido. Na visão do Impugnante a diferença reside na desconsideração de um coeficiente que chama “Fator de Carga Tributária - FCT” de 12,96% (calculado na praxe contábil) que funcionaria como divisor do valor da operação sem imposto (VO) que é o ponto de partida de ambas as fórmulas. Conforme cálculo que exemplificou na fl. 13 da defesa, ao fim e ao cabo, implica na apuração de um imposto 16,11% menor que o exigido.*

*Embora o Impugnante tenha feito uma extensa argumentação acerca da complexidade do sistema tributário brasileiro dizendo que não há previsão legal para a inovada e complexa “metodologia utilizada pelo Fisco” e que a falta de dispositivo explicativo dispondo sobre a metodologia de aplicação da redução da base de cálculo faculta ao contribuinte apurar a nova base de cálculo para a ocorrência do fato gerador do tributo, no intuito de justificar a sua fórmula de cálculo, à fl. 13 da defesa exemplificou a tributação para uma hipotética situação pelo uso de energia elétrica da rede básica, com complexo e pouco elucidativo cálculo.*

*Ponderando as razões de defesa e acusação e defesa, constato que a razão assiste aos autuantes, pois, ao contrário do alegado pelo Impugnante, a correta e legal tributação para o caso (efetivo alcance do benefício fiscal de redução da base de cálculo, com mesma redução na carga tributária da operação), conforme previsto nos diversos dispositivos a respeito (arts. 155, § 2º, XII, “a”, da CF/88, 13, I, c/c seu §1º, LC 87/96, 17, I, §1º, I, da Lei 7.014/96 e 80, I, “a”, do RICMS/BA) e demonstrado às fls. 100-102 dos autos, é apenas é obtida na forma procedida pelo Fisco.*

*No caso, o que importa é a correta tributação que deve ocorrer sendo a metodologia mero meio para tanto. Assim, caso qualquer outro método utilizado pelo contribuinte apresentasse a mesma carga tributária devida, legítimo e legal seria o método, uma vez que o exigido pela legislação é o correto cumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias, agindo o Fisco, na sua função institucional, apenas no reparo do descumprimento para exigir o devido tributo dentro do processo legal atendendo aos requisitos e pressupostos procedimentais e processuais, todos compostos nestes autos.*

*O Impugnante e o emitente do Parecer Jurídico-Tributário que juntou às fls. 84-87, confundem “alíquota” com “carga tributária”, quando são institutos jurídico-tributário distintos.*

*Alíquota é o percentual legal que aplicado ao valor da operação se apura a carga tributária que é o valor do tributo incidente sobre a operação. Este valor – e quanto a isto as partes concordam, inclusive aportando jurisprudência – integra a base de cálculo do próprio imposto. Em face de benefício fiscal, como neste caso, “Alíquota” e “Carga Tributária” implicam em valores distintos, pois, como se vê no exemplo abaixo cujos dados são do exemplo constante da Impugnação, a alíquota aplicável (27%) implica no imposto de R\$435.856,91 enquanto que a efetiva carga tributária é R\$209.211,32 (48% do imposto sem redução).*

*No caso, a alíquota (única) é 27%. O valor por ela calculado é que integra a base de cálculo do imposto. Esta base apenas pode ser encontrada dividindo-se o valor do fornecimento da energia elétrica por 0,73. Apurada esta base de cálculo e que o comando legal manda reduzir em 52% (RICMS: art. 80, I), dela sobra 48%, valor tributável com a alíquota única de 27% que, no caso, já se acha integrado do valor do tributo.*

*Deste modo (único modo) é que se apura a carga tributária de 12,96%. A “prova dos nove” disso é que o valor apurado na forma acima é o mesmo que 12,96% do valor da base de cálculo integrado do imposto calculado com alíquota de 27%.*

*Tomando o exemplo defensivo, assim se vê o imposto devido:*

*Valor pago pelo uso da rede básica: R\$1.178.427,95*

*Aliquota aplicável: 27%*

*Base de Cálculo incluindo-se o imposto: R\$1.178.427,95 / (1 - 0,27) = R\$1.614.284,86*

*Imposto sem redução: R\$435.856,91*

*Percentual da redução da base de cálculo: 52% (R\$839.428,13)*

*Base de Cálculo Reduzida tributada à alíquota 27%: R\$774.856,73 (R\$1.614.284,86 - R\$839.428,13 = 48% da Base de Cálculo sem redução)*

*Valor do ICMS: R\$774.856,73 X 27% = R\$209.211,32*

*Carga Tributária: 12,96% X R\$1.614.284,86 = R\$209.211,32 (48% do imposto sem redução)*

*Vê-se, então, que a redução é da base de cálculo normalmente tributada (composta do imposto calculado com alíquota de 27%). Portanto, primeiro se apura essa base de cálculo para, sobre ela aplicar a redução de 52% relativa ao benefício fiscal.*

*Quando o comando legal diz “redução da base de cálculo”, manda reduzir a base de cálculo pré-existente. Por óbvio, esta é a que contém embutido o imposto normal, ou seja, o dispositivo legal manda reduzir a carga tributária cheia, de modo a que a carga tributária efetiva seja 12,96% da operação com o imposto calculado com a alíquota de 27%.*

*Neste caso, a formulação da base de cálculo da tributação sem o benefício fiscal querida pelo Impugnante integra à sua própria base um imposto calculado com uma alíquota de 12,96% (eufemisticamente denominado de “Fator de Carga Tributária”) que não existe para energia elétrica. A fórmula pretendida pelo Impugnante, inadvertidamente, reduz o valor da operação em prejuízo do Erário e não a base de cálculo da normal tributação. Distorce a tributação por extensivamente interpretar o alcance de benefício tributário a seu favor (o que se vê na diferença projetada do imposto com obtenção de redução maior que os 52% do art. 80, I, do RICMS/BA), o que é expressamente vedado pelo art. 111 do CTN.*

*Ainda que fosse desnecessário ao meu convencimento, observo que o entendimento que manifesto é o mesmo da PGE/PROFIS e DITRI. O da Procuradoria, exposto no parecer de fl. 128 e o da DITRI em parecer de caso semelhante no AI 298574.0007/12-0 tendo como sujeito passivo Bahia Specialty Cellulose S.A.*

*A apreciação de questão quanto a constitucionalidade normativa não se inclui na competência deste Órgão Administrativo de Julgamento e tendo em vista que a prova dos fatos não depende de conhecimento especial de técnico, com fundamento no art. 147, II, “a” do RPAF, indefiro o pedido de perícia formulado.*

*A multa proposta refere-se a descumprimento de obrigação principal quando não há emissão de documento fiscal que é o caso, inclusive expressamente reconhecido pelo Impugnante. Portanto, deve ser mantida, assim como o valor autuado por ser a acusação fiscal inteiramente subsistente.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Neste diapasão, tomando o referido voto como paradigma, não existe razão ao Autuado, devendo ser exigido o imposto relativo à energia elétrica constante da autuação. A energia elétrica foi consumida no estabelecimento do Autuado e a sua utilização e correta escrituração como insumo ou uso e consumo apenas vai definir se o Autuado possui direito ou não a utilizar o imposto devido como crédito fiscal, e após o seu recolhimento.

Esta é, em síntese, a lógica do ICMS, por se tratar de imposto não cumulativo, exigido em cada etapa de circulação. Não há como saber previamente em qual área, se produtiva ou administrativa, a energia elétrica adquirida será consumida.

Ressalto que esta 2ª CJF, na assentada do julgamento deste Auto de Infração, decidiu encaminhar o processo em DILIGÊNCIA para a PGE/PROFIS solicitando a manifestação jurídica para responder a seguinte questão:

Incide o ICMS relativo à entrada de energia elétrica em estabelecimento industrial, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda firmado em Ambiente de Contratação Livre - ACL, para consumo no processo industrial do adquirente?

A PGE, em seu parecer, acolhido pela PGE/PROFIS/NCA, concluiu que não há que se falar em não incidência quando existente um processo fabril de outros produtos tendo como insumo ou força motriz a energia elétrica, uma vez que a mesma é consumida neste processo, diferente da transformação num processo de industrialização dela mesma, baseado na decisão neste sentido da 1ª Turma do STJ no REsp 13.403-23.

Quanto aos Acórdãos JJF nº 0049-05/13 e 0178-01/16, são decisões isoladas de 1<sup>a</sup> instância que não coadunam com a atual opinião da PGE e deste CONSEF.

O Autuado questionou a aplicação de juros de mora sobre a multa aplicada, por entender que os acréscimos legais decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal, dentre eles a multa de ofício, não devem sofrer a incidência dos juros de mora de que trata o Art. 161 do CTN.

Em seu entendimento, apenas as sanções pecuniárias nascidas de descumprimento de obrigações acessórias é que se submetem aos juros moratórios, por serem as únicas que se convertem em obrigação principal, não significando crédito tributário as outras penalidades.

Saliento que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme estatuído pelo Art. 167, III do RPAF/99, no caso o Art. 102, § 2º, II da Lei nº 3.956/81, o Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, que determina a forma de exigência dos acréscimos moratórios.

Constatou que não foram apresentadas novas provas até a data deste julgamento.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida que reduziu o valor do Auto de Infração para R\$175.280,43, relativo ao período de julho a dezembro de 2013.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Peço licença ao Senhor Relator, que nos abrillanta com a precisão de sua argumentação, para divergir respeitosamente em relação à questão de mérito, e dizer, a respeito da não incidência de ICMS na entrada de energia elétrica adquirida por contribuinte industrial, em ambiente de contratação livre (ACL) e em operação interestadual.

Para além dos elementos textuais da Lei nº 7.014/96, a resposta à questão jurídica demanda exame de elementos de ordem histórica, teleológica e sistemática, o que tornaria este julgamento uma obra monográfica. A melhor solução demanda o exame contextualizado da evolução dos debates, seja em nível doutrinário, seja na Jurisprudência, em torno da incidência, ou não, do ICMS na entrada de energia elétrica adquirida em operações interestaduais entabuladas por contribuinte que utiliza essa energia elétrica em seu processo industrial – mas que não visa à transformação da energia elétrica em energia elétrica, e sim a obtenção de produtos a partir da aplicação da energia elétrica.

Por primeiro, é importante destacar que este CONSEF tende a ser refratário em aceitar energia elétrica como um insumo. Ressalvados entendimentos pessoais minoritários, energia elétrica quando empregada no processo produtivo – a meu ver, ao arrepio da própria Lei Complementar nº 87/96, em seus artigos 20, caput, c/c art. 33, inciso II, alínea “b” – é entendida como item de consumo. Aqui deveria prevalecer a lição de Marco Aurélio Greco (RDDT nº 128): não há que se confundir “consumo final” de um dado bem (ou mercadoria, ou produto) com o seu emprego ou absorção no processo produtivo.

Entretanto, a questão em tela superaria este óbice, dado que a norma de não incidência da energia elétrica não tem em mira o caráter de mercadoria, ou não, de tal bem; tampouco o seu caráter como insumo. A regra é mais objetiva: ou se está diante de uma não-incidência pela natureza abstrata da atividade realizada pelo adquirente, destinatário da energia elétrica (se se trata de estabelecimento industrial, ou comercial), ou se está diante de uma não-incidência restrita à atividade com a própria mercadoria energia elétrica: só teria direito, no caso, a não apurar e recolher ICMS na entrada o destinatário situado na Bahia que realize operações de “comercialização, industrialização, produção, geração ou extração” com a própria energia elétrica (art. 3º, inciso III; art. 4º, inciso VIII; art. 5º, § 1º, inciso IV da Lei nº 7.014/96).

É verdade que os Tribunais Superiores enunciaram julgados em prol da tese do Fisco (RE nº 198.088, j. em 17/05/2000; REsp nº 1.340.323, j. em 06/08/2013), quando estatuíram que em verdade não

há uma norma de imunidade, mas uma delimitação de competência que comete ao Estado de destino o direito à tributação.

Também há julgados em que se manifestaram em prol da tese dos contribuintes (REsp nº 928.875, j. em 11/05/2010; EDcl no REsp nº 1.322.072, j. em 04/09/2012). Mesmo este CONSEF, em julgamentos decididos em primeira instância (sem alçada para recurso de ofício), foi favorável à tese dos contribuintes (Acórdãos JJF nºs 0178-01/16; 0049-05/13). Se “isoladas” ou não, com a devida vênia, só o tempo dirá, mas o certo é que se trata de decisões proferidas em primeira instância julgadora, onde funcionam louváveis colegas oriundos das hostes fazendárias.

Por tudo, é de se indagar (como faz o Recorrente, ao questionar a pesada multa que sobre si foi infligida): qual é o sentido econômico de se cobrar o ICMS na aquisição da energia elétrica, e facultar-se o crédito de todo esse ICMS quando da saída dos produtos industrializados (art. 29, § 1º, inciso III, alínea “a”, número 2, da Lei nº 7.014, de 04/12/1996, com a redação que lhe deu a Lei nº 7.710, de 30/10/2000, observando o disposto no art. 33, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96, com a redação dada pela Lei Complementar nº 102/2000)? Qual o sentido econômico de se cobrar uma multa de 60% (sessenta por cento) sobre o ICMS não recolhido, ou recolhido insuficientemente, na entrada, sendo que todo (ou grande parte) do ICMS seria apropriável a crédito? Sentido algum! No máximo, fazer caixa com algo que, pela intelecção da legislação, não expressa capacidade econômica alguma!

Passa-se que o cenário normativo é o seguinte:

- a) em nível constitucional, não há qualquer limitação à não-incidência do ICMS nas operações de aquisição interestadual de energia elétrica, fixada a premissa de que se trata de uma delimitação de competência em favor do ente “destinatário” (leia-se: onde a energia elétrica será consumida, ou empregada em processo industrial);
- b) em nível de norma complementar à Constituição, e de caráter nacional, acerca do ICMS, houve a positivação, como muito claramente expôs a PGE/PROFIS, da finalidade de criar a tributação monofásica no local do destino (aplicação, ou “consumo”), delimitação do campo de incidência da norma exonerativa – grande parte da doutrina opõe-se a essa limitação, mas não se encontra em lide nestes autos o caráter inconstitucional da norma extraída da lei complementar;
- c) enfim, em sede das normas de regência do ICMS no âmbito do Estado da Bahia, seguiu-se a norma prevista em lei complementar, mas que não trata expressamente, no meu sentir, sobre a tributação nas aquisições por estabelecimento que não “industrialize”, diretamente, a energia elétrica.

Repete-se: a Lei nº 7.014/96 não cuida em momento algum de afirmar que a não-incidência de ICMS nas aquisições interestaduais de energia elétrica somente ocorre quando o contribuinte vier a “industrializar” tal energia elétrica. Nem mesmo o RICMS/12 o faz, limitando os seus dispositivos a indicar o modo de cálculo do tributo quando se estiver diante de sua incidência.

A interpretação dada pelo Agente Fiscal e pela PGE/PROFIS, com a devida licença, é “criativa”, e em seu esforço argumentativo precisa até valer-se de disposições sobre um imposto que não tem base de incidência idêntica à do ICMS (no caso, o IPI). Com a devida vênia, sobremodo em matéria de tributação e respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, onde o legislador não distinguiu, não cabe ao intérprete fazê-lo. Eis a aplicação do antigo brocado, como corolário do princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

Isto é, o emprego da energia elétrica no processo de industrialização será verificado quando da saída de mercadorias do estabelecimento fabril, em que o custo da energia elétrica integrará o valor dos bens produzidos. Ao tributar-se a saída do estabelecimento, tributar-se-á (por vias indiretas) o que é fato signo presuntivo de riqueza. E não uma operação que, por expressa dicção de texto constitucional, não deve ser tributada: a operação interestadual envolvendo energia elétrica (art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”). Sem quaisquer condicionantes.

Não satisfaz o recurso à isonomia, como pretendeu a PGE/PROFIS, se o Constituinte decidiu que somente nas operações interestaduais (e não nas internas) a energia elétrica estaria desonerada de ICMS. A decisão pela aquisição de energia elétrica do ambiente de contratação livre, ou no mercado interno ou externo ou da unidade da federação, passa pelo exame de outros fatores (inclusive de ordem técnica, comercial etc.), para além do custo tributário da operação, sempre lembrando que o ICMS pago em operações subsequentes será, em princípio, creditado quando da saída de mercadorias.

Em suma, a interpretação da PGE/PROFIS, embora elegante, não se coaduna com a máxima expressão do direito fundamental do contribuinte à tributação justa, racional e equânime, pois instaura uma incerteza que se pretende, eventualmente, ser debelada quando da apreciação do Tema nº 689 dentre os que se encontram com tese de Repercussão Geral reconhecida no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Tal interpretação sequer encontra esqueleto em dispositivo inequívoco da legislação estadual, que não trata de esclarecer o que seria “industrialização de energia elétrica”.

Há de se admitir, portanto, que o ICMS não incide na entrada de energia elétrica adquirida de outras unidades da federação, em ambiente de contratação livre, para fins de industrialização, por estabelecimento industrial.

*In dubio, pro libertate.* Pelo provimento do recurso voluntário, para julgar improcedente o auto de infração. É como voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0012/18-8, lavrado contra **CROMEX S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$175.280,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Paulo Shinyashiki Filho e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR/VOTO VENCEDOR  
(Recurso Voluntário)

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – VOTO DIVERGENTE  
(Recurso Voluntário)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS