

PROCESSO - A. I. Nº 206986.0002/18-5
RECORRENTE - CROMEX S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0184-01/18
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 06/12/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0304-12/19

EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. INCIDÊNCIA. CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE - ACL. Razões de defesa não são capazes de elidir a acusação. O imposto não incide sobre a entrada, no território do Estado destinatário, decorrentes de operações interestaduais de “energia elétrica”, quando destinada à comercialização ou à industrialização da própria energia elétrica, e não àquelas operações destinadas à industrialização de outros produtos (Art. 2º, § 1º, 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/03/2018, 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 janeiro a dezembro de 2014 a 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.680.764,66, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 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.

A 1ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0184-01/18 (fls. 139 a 149), com base no voto do Relator a seguir transcrito:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 2º O imposto incide sobre:

§ 1º O imposto incide também:

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

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

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

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de

petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000) (Grifos acrescidos)

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

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

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

Por conseguinte, as operações em que a “energia elétrica” seja destinada a emprego em processo industrial de outros produtos e não dela própria, que é o objeto da presente autuação, não são consideradas imunes pela LC 87/96, na forma do art. 2º, § 1º, inc. III, em relação à entradas decorrentes de operações interestaduais. Este é o entendimento que vem prevalecendo nas decisões deste Conselho de Fazenda Estadual.

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

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

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

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

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 158 a 179), nos termos do Art. 169, I, “b”, do RPAF/99, no qual, preliminarmente, suscitou a nulidade da autuação por vício 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.

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, decorrente da inobservância do princípio da verdade material 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.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência 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.

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 da autuação, 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).”

Nota: A redação atual do art. 400 foi 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.

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.” “

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.

Em relação ao mérito, colaciono aqui o voto exarado no Acórdão JJJ nº 0179-04/13, que julgou Procedente, de forma unânime, pela 4ª JJJ, 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 fórmula 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 ($ICMS = (VO) / (1 - ALÍQ) \times (1 - PRBC) \times ALÍQ$, onde: VO = Valor da operação sem imposto; PRBC = Percentual de redução da base de cálculo), com outra que apresenta ($ICMS = (VO) / (1 - FCT) \times (1 - PRBC) \times ALÍQ$, 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***

Alíquota 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 do Auto de Infração nº 279757.0012/18-8, decidiu encaminhar o referido 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 1ª instância que não coadunam com a atual opinião da PGE e deste CONSEF, ratificada pela decisão pela procedência no julgamento do Auto de Infração nº 279757.0012/18-8.

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.

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

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço licença ao Senhor Relator, que nos abrilhanta com a precisão de sua argumentação, para divergir respeitosamente em relação à questão de mérito, é 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 sistêmica, 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 inteligência 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.

Repita-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 brocardo, 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 espeque 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. Voto 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, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206986.0002/18-5**, lavrado contra **CROMEX S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.680.764,66**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin, José Raimundo Oliveira Pinho e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira e Paulo Shinyashiki Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de outubro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – VOTO DIVERGENTE

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS