

A. I. Nº - 206888.0023/17-1  
AUTUADO - FAZENDA BRASILEIRO DESENVOLVIMENTO MINERAL LTDA.  
AUTUANTES - PAULINO ALVES DE ARAÚJO e JOSÉ OLIVEIRA DE ARAÚJO  
ORIGEM - IFEP NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 08/07/2020

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0042-01/20VD**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. ENERGIA ELÉTRICA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO À AQUISIÇÃO POR CONTRATO FIRMADO EM AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE – ACL. O imposto incide sobre a entrada, no território do Estado destinatário, decorrente de operações interestaduais de energia elétrica, quando não destinada à comercialização ou à industrialização da própria energia elétrica, e não àquelas operações destinadas à industrialização de outros produtos. Infração subsistente. Retificada a multa aplicada. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/06/2017, formaliza a exigência de crédito tributário no valor total histórico de R\$324.845,04, acrescido da multa de 100%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios.*

Consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado que: *Adquiriu energia elétrica no chamado MERCADO LIVRE no exercício de 2017, nos meses de fevereiro e março, provenientes do Estado de Minas Gerais, tendo como fornecedor o contribuinte titular do CNPJ nº. 06.981.176/0001-58, entretanto não efetuou o recolhimento do ICMS devido, no valor de total de R\$324.845,04, referente às notas de aquisições nºs 70350 e 71803, com DANFES anexados ao presente auto de infração, sendo R\$172.526,88, referente ao mês de fevereiro e 152.318,16, relativo ao mês de março do mesmo ano de 2017.*

Período de ocorrência: fevereiro e março de 2017.

O autuado apresentou Defesa (fls.11 a 19). Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Observa que o fundamento da autuação está na falta de recolhimento no prazo regular do ICMS referente a aquisição de energia elétrica no chamado Mercado Livre, nos meses de fevereiro e março de 2017, proveniente do Estado de Minas Gerais, fornecida pela CEMIG Geração e Transmissão S.A., CNPJ Nº 06.981.176.0001-58.

Argui preliminar de nulidade do Auto de Infração. Invoca e reproduz os artigos 142 do Código Tributário Nacional e 18 e 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, que tratam expressamente sobre os requisitos essências para constituição do lançamento mediante Auto de Infração.

Consigna que o erro no lançamento de ofício pode acarretar a sua nulidade, restando ao Contribuinte a análise do procedimento adotado pela Fiscalização de modo a ter os seus direitos fundamentais assegurados pelo ente tributante. Neste sentido, invoca e reproduz lição de Paulo de Barros Carvalho.

Observa que por ser o ICMS um imposto sujeito ao lançamento por homologação, consoante

consta expressamente nos artigos 23 e 24 da Lei Complementar nº. 87/96, ao final do período realiza a compensação entre créditos - decorrentes de aquisições de insumos e bens do ativo imobilizado - e débitos - decorrentes de realização de operações de saídas tributadas.

Diz que a Fiscalização estadual poderá discordar do aproveitamento dos créditos fiscais lançados pelo sujeito passivo, em face de entender que a classificação como insumo feita pelo Contribuinte se encontra equivocada, pois, se trata de material de uso e consumo do estabelecimento, sendo que neste caso procede a glosa dos referidos créditos.

Acrescenta que essa glosa pode levar às seguintes situações:

- a existência de saldo credor pode ainda determinar que mesmo com a glosa o volume de créditos pode continuar maior que o volume de débitos;
- a existência de saldo credor com a glosa pode levar à redução dos créditos em montante inferior ao volume de débitos do período;
- a existência de saldo devedor aumentará com a glosa dos créditos.

Salienta que a não-cumulatividade é característica do ICMS, ou seja, a compensação dos créditos decorrentes das entradas com os débitos referentes às saídas. Assinala que em conformidade com o STJ o crédito fiscal não se trata de mera faculdade do Contribuinte, mas sim um dever para com o ordenamento jurídico objetivo.

Sustenta que na hipótese de existência de créditos fiscais relativos a um período de apuração, em montante superior aos débitos mesmo após o estorno, como é o seu caso, não há e nunca houve imposto a pagar, descabendo a lavratura de Auto de Infração para exigência de imposto não pago antecipadamente, sob pena de violação ao art.24 da LC 87/96. Registra que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já censurou essa conduta da Fiscalização, conforme excertos de Acórdão que reproduz.

Alega que no mês da lavratura do Auto de Infração constava nos seus livros fiscais o saldo credor no valor de R\$19.772.382,57, conforme Recibo de Entrega de Escrituração Fiscal Digital – SPED fiscal de julho de 2017, sendo que o Auto de Infração em lide exige R\$324.845,04, sem efetuar a compensação com o saldo credor acima referido, sendo, desse modo, absolutamente inexistente.

Conclusivamente, afirma que o erro material cometido pela Fiscalização, lançando crédito fiscal estornado como se imposto inadimplido fosse, é, portanto, inválido e merece anulação.

No mérito, diz que no intuito de demonstrar o equívoco da Fiscalização elaborou perícia técnica, conforme laudo que anexou (Doc. 03), cujos argumentos constatam equívocos cometidos pelos autuantes.

Observa que a Constituição Federal no seu art. 155, § 2º, X, “b”, ao tratar do ICMS das aquisições interestaduais de energia elétrica e outros produtos, deixa antever que o imposto não incide na origem, quando as operações destinem os produtos ali contemplados a outros Estados devem ser tributadas no Estado de destino, ocorrendo então o fato gerador da obrigação tributária na entrada no Estado destinatário e não na saída no estabelecimento gerador.

Acrescenta que a Lei Complementar nº 87/96 quando define como contribuinte o adquirente de outro Estado de energia elétrica, art.4º, parágrafo único, inciso IV, define a entrada no território do Estado como o momento em que se reputa o surgimento da obrigação tributária, consoante o art. 12, XII. Diz que neste sentido determina a legislação estadual, no caso o art. 4º, VIII do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, e o art. 5º, § 1º da Lei nº 7.014/96, cujas redações reproduz.

Alega que a energia elétrica utilizada pela empresa foi utilizada na proporção de 95% no processo de industrialização e extração, bem como, incidiu apenas sobre a quantidade de KWh consumida pela unidade, conforme demonstrativo do centro de custo que apresenta.

Salienta que o referido demonstrativo discrimina o percentual e o consumo da energia elétrica adquirida. Acrescenta que de todos os centros de custo elencados, apenas o de numeração –

101073 – Oficina Geral e o 40311/405061 – Serviços Gerais (Escritório, Restaurante, Lavanderia, Vestiário, Iluminação das Vias, Almoxarifado) é que não estão ligados diretamente ao processo produtivo.

Salienta que a LC 87/96 aponta no sentido de que somente a energia elétrica aplicada diretamente na atividade industrial gera direito a crédito fiscal proporcional do ICMS destacado na nota fiscal de energia elétrica ou fatura de energia elétrica. Acrescenta que isto porque, a energia aplicada diretamente na produção está dentro do conceito de insumos e seu crédito seria admitido até mesmo se a Lei Complementar não tratasse expressamente desse direito, haja vista que se aplicaria o princípio da não-cumulatividade.

Registra que confrontou a Fatura de Energia Elétrica com o Demonstrativo de Grandezas Faturadas para os meses de fevereiro e março de 2017, Anexo IV – Laudo, e verificou que a quantidade de energia consumida corresponde aos valores devidos nas faturas emitidas, conforme demonstrativo que apresenta.

Afirma que em conformidade com o inciso VIII do artigo 4º da LC 87/96, o ICMS não incide sobre a entrada de energia elétrica quando destinada operação de industrialização, produção ou extração, como é o caso da fornecida pela CEMIG, pois destinada 95% às áreas produtivas.

Assinala que para comprovação desse fato, identificou os centros de custo que absorveram a energia elétrica consumida pela empresa, através do relatório de Medições e Eventos, Anexo III.

Observa que de acordo com o consumo por centro de custos da energia elétrica dos meses de fevereiro e março de 2017, verificou que apenas 5% do valor consumido foi absorvido por centros de custos não operacionais, sendo desse modo, devido o montante de R\$16.225,00 referente ao ICMS devido para o Estado da Bahia, conforme demonstrativo que apresenta.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade ou, no mérito, que o Auto de Infração seja julgado o sentido de ser devido o ICMS apenas sobre a parte não operacional que representa 5% do total do consumo, conforme demonstrado.

A Informação Fiscal foi prestada por um dos autuantes que contesta a nulidade arguida pelo impugnante.

Registra que a propósito do pedido do impugnante no sentido de que seja efetuada a compensação do débito exigido na autuação com o saldo de créditos fiscais acumulados que apresenta uma extensa lista de julgados dos mais importantes tribunais brasileiros, inclusive o TJBA que não proveram os pedidos para que se fizesse a compensação de valores devidos pelos contribuintes com os créditos acumulados registrados em suas respectivas contas gráficas.

Tece amplas considerações sobre o destino dado aos recursos financeiros decorrentes da arrecadação dos impostos. Especificamente no caso do ICMS, observa que se trata de um imposto indireto, sendo que o contribuinte de direito, no caso o empresário, não recolhe ICMS, haja vista que no preço das mercadorias vendidas já está incluído o valor do ICMS.

Apresenta um exemplo no qual o sujeito passivo, por um período de tempo de 37 dias, se capitaliza utilizando o valor do ICMS referente à venda que realiza. Registra que a imprensa noticia a ocorrência de mortes em hospitais públicos, por falta de profissionais médicos e equipamentos ou mesmo de medicamento em suas farmácias. Transcreve trecho de uma canção cantada por Zé Ramalho intitulada “CIDADÃO”.

Afirma que desse modo, não é lícito nem razoável que os Contribuintes escretirem ou registrem em seus livros fiscais “créditos acumulados” se este mesmo Contribuinte tem débito com a Fazenda Pública Estadual, exatamente ou na mesma importância dos créditos fiscais acumulados. Neste sentido, apresenta um raciocínio no qual, em síntese, diz que o sujeito passivo não recolhe o tributo sob a premissa de que, se a Fiscalização aparecer antes de ocorrência da decadência não irá autuar a empresa por ter saldo credor acumulado ou, se não aparecer dentro do prazo decadencial o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário estará extinto,

saindo ganhando em qualquer das opções.

Contesta a alegação defensiva de existência de créditos fiscais acumulados em torno de R\$19.000.000,00. Diz que para que tal valor possa ser conhecido torna-se necessária uma auditoria específica para constatação da legitimidade dos aduzidos créditos fiscais, pois com certeza tais créditos fiscais decorrem de materiais de uso e consumo e ativo imobilizado com aproveitamento antecipado, em desrespeito a apropriação permitida pela legislação de 1/48 avos por mês. Esclarece que os Autos de Infração lavrados contra o autuado giram em torno de R\$14.000.000,00, em valores atualizados até a data de constituição dos créditos tributários agora em litígio.

Sustenta que o fato incontestável é que o Auto de Infração em lide não pode ser julgado nulo pelas seguintes razões:

- inexiste contestação quanto ao valor exigido na autuação, mas apenas alegações de que teria, à época da autuação, saldo credor na conta corrente fiscal da empresa, suficiente para absorver o valor autuado;
- a atividade de fiscalização é vinculada, inexistindo opção para o Auditor Fiscal na constituição do crédito tributário;
- julgado do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro em relação ao tema da autuação, cujo excerto da decisão reproduz.

Afirma o autuante que resta evidenciado o acerto da autuação, diante de tudo abordado, que resultou na lavratura do presente Auto de Infração.

Ressalta que já circula na imprensa a possibilidade de nova prorrogação do prazo hoje previsto para o aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de bens do ativo imobilizado e de bens destinados ao uso e consumo para data bem posterior a 01/01/2020, conforme previsto na legislação vigente, sendo que a Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) aprovou um projeto que adia para 01/01/2033 o marco inicial para apropriação dos créditos decorrentes de energia elétrica, de mercadorias destinadas ao uso ou consumo e de serviços de comunicação utilizados pelo contribuinte.

Salienta que colocou à disposição dos julgadores as matérias para que sirvam de apoio à apreciação da matéria que resultou no Auto de Infração em lide.

Finaliza a peça informativa consignando que:

- considerando que as operações interestaduais com energia elétrica são efetuadas ao amparo da imunidade tributária e, desse modo, não houve ofensa ao princípio da não-cumulatividade do ICMS conforme alegado pelo impugnante;
- considerando que o próprio impugnante afirma que toda a energia elétrica adquirida só 5% não foi consumida no processo produtivo;
- considerando que não praticaram nenhum ato motivador da nulidade pretendida pelo impugnante;
- opina pela procedência na integralidade do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, no que tange à nulidade arguida pelo impugnante, não vislumbro como possa prosperar a pretensão defensiva, haja vista que a compensação do débito exigido na autuação com créditos fiscais existentes na sua escrita fiscal não encontra amparo na legislação. Isto porque, tratando-se de exigência de imposto apurada mediante ação fiscal iniciada, a possibilidade da aduzida compensação - que poderia ser exercida pela empresa na apuração mensal do imposto antes do início da ação fiscal - resta prejudicada, pois, afastada a espontaneidade da apuração normal (débito-crédito), em face da ação fiscal que resultou na

autuação em exame.

Na realidade, existe previsão regulamentar no sentido de utilização de créditos fiscais acumulados para pagamento de débito do imposto decorrente de Auto de Infração, conforme estabelecido nos artigos 316 e 317, I, "b" do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, abaixo reproduzidos:

*Art. 316. Os créditos acumulados relativos a cada mês serão transferidos, no final do período, do campo "valor total de ajustes estornos de créditos" no Registro E110 (Apuração do ICMS - operações próprias), para o Registro 1200, relativo ao controle de crédito acumulado da EFD, de acordo com a origem dos créditos.*

*Art. 317. Os créditos fiscais acumulados nos termos do § 4º do art. 26 da Lei nº 7.014, de 4 de dezembro de 1996, poderão ser:*

*I - utilizados pelo próprio contribuinte:*

*[...]*

*b) para pagamento de débito do imposto decorrente de entrada de mercadoria importada do exterior, denúncia espontânea, débito declarado, auto de infração ou notificação fiscal (g.n.).*

Vale registrar que a redação atual da alínea "b", do inciso I, do caput do art. 317, foi dada pelo Decreto nº 18.085, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 01/01/18, sendo que a redação originária, que produziu efeitos até 31/12/17 - período de que cuida o presente Auto de Infração – também já trazia a admissibilidade de utilização de créditos acumulados para pagamento de débito do imposto decorrente de autuação fiscal.

Entretanto, cabe também consignar que a utilização de créditos fiscais para pagamento de débito do imposto decorrente de Auto de Infração, não pode ser realizada unilateralmente pelo Contribuinte, haja vista que depende de autorização do órgão competente, conforme disposto no inciso I, do § 3º, do mesmo artigo 317, abaixo transscrito:

*Art. 317. [...]*

*[...]*

*§ 3º Dependerá de autorização do inspetor fazendário do domicílio do contribuinte e, no âmbito da DAT METRO, do titular da coordenação de processos:*

*I – a utilização do crédito acumulado pelo próprio contribuinte para pagamento de débitos decorrentes de entrada de mercadoria importada do exterior, denúncia espontânea, débito declarado, auto de infração ou notificação fiscal;*

Assim sendo, não acolho a nulidade arguida.

No mérito, constato que o próprio autuado afirma que a energia elétrica adquirida pela empresa foi utilizada na proporção de 95%, no processo de industrialização e extração, bem como, incidiu apenas sobre a quantidade de KWh consumida pela unidade, conforme demonstrativo do centro de custo que apresenta.

Diz ainda, que de todos os centros de custos elencados no demonstrativo apresentado, apenas o de numeração – 101073 – Oficina Geral e o 40311/405061 – Serviços Gerais (Escritório, Restaurante, Lavanderia, Vestiário, Iluminação das Vias, Almoxarifado), é que não está ligado diretamente ao processo produtivo.

Nos termos do artigo 2º, § 1º, III da Lei Complementar 87/96, o ICMS incide sobre a entrada de **energia elétrica** no território do Estado destinatário, **quando não destinada à comercialização ou à industrialização**, decorrente de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Assim dispõe o referido dispositivo legal:

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.*

O entendimento predominante no âmbito deste CONSEF, aponta no sentido de que o imposto incide sobre a entrada, no território do Estado destinatário, decorrente de operações interestaduais de energia elétrica, quando não destinada à comercialização ou à industrialização da própria energia elétrica, e não àquelas operações destinadas à industrialização de outros produtos.

Neste sentido, vale invocar recentes decisões proferidas pela Segunda Instância deste Conselho de Fazenda, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0308-12/19 e CJF Nº 0305-11/19, nos quais firmou-se o entendimento de que o ICMS não incide quando se tratar de industrialização ou comercialização da própria energia elétrica. Ou seja, a contrário senso, se tratando de energia elétrica destinada à comercialização ou à industrialização de outros produtos, descabe falar-se em não incidência do imposto, mas sim falar-se em incidência do ICMS.

A título ilustrativo, vale transcrever excertos do voto proferido no Acórdão CJF Nº 0308-12/19, no qual foi consignado o seguinte:

[...]

*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.*

[...]

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

*Incide o ICMS nas entradas de energia elétrica, quando decorrentes de operações interestaduais, uma vez destinadas à indústria de fertilizantes (e não à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração da própria energia elétrica), à luz do disposto no Art. 2º, §1º, III, da LC nº 87/96 c/c o disposto nos Arts. 3º, III, 4º, VIII, e 5º, §1º, IV da Lei nº 7.014/96? Ou trata-se de hipótese de não incidência?*

*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.*

[...]

Assim sendo, restando comprovado, no presente caso, que a energia elétrica adquirida pelo autuado foi destinada a industrialização dos seus produtos e não à industrialização ou comercialização da própria energia elétrica, a infração é subsistente.

Entretanto, no que tange à multa aplicada há um reparo a ser feito. Isto porque, no Auto de Infração foi indicada a multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº. 7.014/96, enquanto a multa correta é de 60%, prevista artigo 42, II, “f” do mesmo diploma legal.

Assim sendo, retifico, de ofício, a multa para 60% do valor do imposto devido, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº. 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206888.0023/17-1**, lavrado contra **FAZENDA BRASILEIRO DESENVOLVIMENTO MINERAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$324.845,04**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2020

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR