

PROCESSO - A. I. Nº 269200.0024/19-9
RECORRENTE - PIRELLI PNEUS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0250-03/20-VD
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09/06/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0112-11/21-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ENTRADAS DE ENERGIA ELÉTRICA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS AO CONSUMO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Em relação à energia elétrica contratada no ambiente da ACL (contratação livre), restou comprovado que a energia elétrica adquirida é para fins de consumo por parte da empresa autuada/adquirente, e a operação deve sofrer incidência do ICMS. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0250-03/20-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2019, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.822.178,22, em razão de uma única infração, descrita da forma a seguir.

Infração 01 – 02.01.24: Falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica no estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre – ACL, estando ele conectado diretamente à Rede Básica de transmissão para fim de seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, no período de janeiro a dezembro de 2018. Demonstrativo Anexo_10.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 04/12/2020 (fls. 213 a 223) e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

O Impugnante alegou que o presente lançamento é nulo, por violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN. Disse que o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração é precário, a acusação fiscal é genérica e confusa, e não garante certeza na identificação real do motivo determinante que levou a Fiscalização a concluir pela incidência do tributo na operação em questão. Isso porque, há previsão na Lei Complementar nº 87/96, no sentido de que, na operação em questão – entrada de energia elétrica para utilização como insumo em processo industrial – não há incidência do ICMS.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento, deve determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN), e, conforme art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado, dados que se encontram no presente lançamento.

A autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelo autuante, constantes na mídia CD à fl. 08 do PAF, e o defendente recebeu cópia, conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos à fl. 06/07. No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação, e não foi apresentada contestação específica quanto aos dados numéricos apurados pelo autuante.

Sobre a alegação de que falta fundamentação ao Auto de Infração, observo que a fundamentação diz respeito ao direito e aos fatos. Quanto ao direito, foram indicados no Auto de Infração os dispositivos do RICMS-BA e Lei 7.014/96, e isto significa exigência de obrigação tributária relacionada ao ICMS, salientando-se que nos termos do art. 19 do RPAF/BA, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente. Em relação aos fatos, estes foram descritos de forma compreensível, foram elaborados demonstrativos, indicando a irregularidade apurada e o cálculo do imposto exigido.

Quanto ao argumento defensivo de que falta clareza na autuação, observo que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, e da leitura da peça defensiva, constata-se que o contribuinte entendeu perfeitamente a natureza da infração que lhe foi imputada, bem como a base de cálculo do imposto lançado.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, considerando que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica no estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre – ACL, estando ele conectado diretamente à Rede Básica de transmissão para fim de seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, no período de janeiro a dezembro de 2018.

O Defendente alegou, que em razão da quantidade e voltagem de energia elétrica consumida em seu estabelecimento, corriqueiramente adquire energia elétrica de fornecedores sediados em outros Estados, em operações interestaduais, para assegurar o abastecimento de sua planta industrial junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).

Afirmou que a Lei Complementar nº 87/96, permitiu aos Estados de destino a cobrança do ICMS na entrada de energia elétrica em seus territórios, desde que a energia elétrica em questão não seja destinada à comercialização ou à industrialização, e que é exatamente na abrangência do termo energia elétrica destinada à industrialização, que reside a divergência que deu origem à autuação fiscal.

Para melhor entendimento, transcrevo a seguir dispositivos legais que tratam da matéria em questão:

Lei Complementar 87/96:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

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.

RICMS-BA/2012

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

Lei nº 7.014/96

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)

O defendente assegurou que a energia que adquiriu é utilizada como insumo no seu processo produtivo. O custo da mencionada energia compõe o preço final do pneu, cuja saída, quer seja interna ou interestadual, estará sujeita à incidência do ICMS no Estado da Bahia. No processo industrial haverá a comercialização do produto industrializado, cujo preço, naturalmente, levará em consideração o custo da energia empregada como insumo.

O autuante ressaltou, que o ICMS incide na entrada no estabelecimento do adquirente da energia elétrica quando adquirida de outros Estados da Federação. As exceções apontadas na norma não alcançam o atuado, uma vez que as operações sujeitas ao lançamento não se enquadram em nenhuma delas, em especial a que se refere à sua industrialização subsequente.

Observo pela descrição dos fatos, bem como, nas alegações apresentadas pelo Impugnante, que a aquisição interestadual de energia elétrica, objeto desta autuação fiscal, se destina à utilização no processo fabril do

Autuado, que não industrializa a energia elétrica adquirida e nem vende ou transfere para terceiro; o estabelecimento adquire a energia elétrica exclusivamente na condição de consumidor final.

Nas razões de defesa, o Autuado menciona que a operação que destina energia elétrica a consumidor final, não há qualquer operação subsequente com qualquer bem que esteja sujeita à incidência do ICMS.

No entendimento do Autuado, não deveria ser lançado o imposto, diante do fato de que o ICMS não incidiria sobre as operações interestaduais com energia elétrica, quando destinada à comercialização, industrialização. Entretanto, os dispositivos legais reproduzidos neste voto ao se referir à energia elétrica “destinada à comercialização, industrialização ou geração em outra Unidade Federada”, claramente se reporta à comercialização e industrialização ou geração da própria energia elétrica adquirida por estabelecimentos em outros Estados. Portanto, não se correlaciona a atividade industrial exercida pelo estabelecimento destinatário, ora autuado, que não atua no setor elétrico comercializando, industrializando ou gerando energia elétrica.

Saliento, que este posicionamento também foi adotado em julgamento na 2ª Instância desse CONSEF, prolatado pelo ilustre Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, que enfrenta de forma didática e com proficiência, matéria idêntica no Acórdão CJP nº 0305-11/19, de cujo voto extraio o trecho abaixo reproduzido:

“... o legislador criou um instituto ímpar, pois, diferentemente das demais hipóteses de incidência, previstas para o momento das saídas, estabeleceu-se aqui um momento distinto para a incidência do tributo estadual, o da entrada. Tal se explica pelo fato de que essa energia elétrica, na operação interestadual, não sofre tributação na origem, sendo este o único momento para o ordenamento jurídico fazer incidir a norma tributária estadual, dado o fato de que a energia elétrica não experimentará uma saída posterior.

Essa é a única explicação para o fato de que não se deve aplicar a norma de incidência, quando a energia elétrica vier a se submeter a “uma nova operação de comercialização ou industrialização”, como se referiu o texto da lei complementar. Não cabe, portanto, diferentemente do que afirma a nobre relatora, afirmar que a energia elétrica adquirida pela BOMIX se destinou à industrialização, já que a industrialização referida pelo texto da LC 87/96 é aquela aplicável à própria energia elétrica, que somente ocorre quando o estabelecimento gerador de energia elétrica faz uso da corrente elétrica para gerar a própria energia elétrica, em atividade economicamente viável. Tal se dá porque não faz sentido se falar em industrialização da própria energia elétrica, salvo no contexto do seu uso pelos estabelecimentos geradores, fora do qual a energia deve ser tratada como força motriz para uso nos equipamentos industriais”.

Dessa forma, quanto à energia elétrica contratada no ambiente da ACL (contratação livre), restou comprovado que a energia elétrica adquirida é para fins de consumo por parte da empresa autuada/adquirente, e a operação deve sofrer incidência do ICMS, ficando evidenciado o cometimento pelo Autuado da infração veiculada na acusação fiscal, objeto do presente lançamento.

Em relação à alíquota aplicada (27%), para o cálculo do ICMS devido, superior à alíquota interna geral de 18%, o Impugnante alegou que viola o princípio da seletividade, ressaltando que embora a aquisição de energia elétrica seja essencial à coletividade, o Estado da Bahia está exigindo ICMS nas operações de aquisição de energia elétrica à alíquota de 27%, na forma do art. 16, II, “i” e 16-A da Lei 7.014/96. Disse que tal alíquota, é superior à alíquota interna geral e igual à prevista para operações com produtos supérfluos.

Alegou também ilegalidade da incidência de juros sobre multa. Disse que a multa, por sua natureza, não se presta para repor o capital alheio, mas sim, para punir o não cumprimento da obrigação. Mencionou que há um caráter confiscatório da multa aplicada, afirmando que é vedado o confisco, sob pena de violação ao direito de propriedade. Ressaltou que a aplicação de multa em percentual de 60% sobre o valor do tributo, tem natureza confiscatória.

Em relação ao questionamento do autuado sobre a constitucionalidade da alíquota aplicada e da multa indicada no Auto de Infração, ressalto que a alíquota e multa são previstas na Lei nº 7.014/96, portanto, é estabelecida na legislação deste Estado, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Observe que as alíquotas do ICMS estão previstas nos artigos 15, 16 e 16-A da Lei 7.014/96. As multas e acréscimos tributários são decorrentes da autuação, e conforme estabelece o art. 39, V, “c” do RPAF/BA, o Auto de Infração deve conter a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária em que esteja tipificada a infração, com a multa correspondente. Na presente autuação, houve a indicação dos dispositivos da legislação considerados infringidos e da multa aplicada, inexistindo obrigatoriedade de indicação de acréscimos moratórios, que são apurados no ato de quitação do débito.

Conforme estabelece o art. 102 do Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11/12/1981, os débitos tributários, recolhidos fora dos prazos regulamentares, ficarão sujeitos a acréscimos moratórios. Esses acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente na data do recolhimento (§ 1º).

Vale destacar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou

cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, e como já mencionado, não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual.

Por fim, o Defendente pede que as intimações relativas ao presente processo administrativo sejam feitas, exclusivamente em nome dos advogados, com os endereços eletrônicos e físicos indicados.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. A forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA/99, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 232/270, mediante o qual aduz o seguinte.

Preliminarmente, alega vício no procedimento de fiscalização que ensejou a lavratura do presente Auto de Infração. Explica que demonstrou, na sua impugnação, que o lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração ora combatido é precário e deve ser considerado nulo, por clara violação ao artigo 142 do CTN. Em síntese, afirma que demonstrou que a acusação fiscal é genérica e confusa e não garante certeza da Recorrente na identificação do real motivo determinante que levou a I. Fiscalização a concluir pela incidência do tributo na operação em questão. Informa que o acórdão recorrido, por sua vez, entendeu pela ausência de nulidade, afirmando, de maneira genérica, que o PAF cumpriu com todas as regularidades legais, afastando, assim, a irregularidade apontada pela Recorrente. Transcreve trecho do acórdão atacado para ilustrar seus argumentos.

Argumenta, todavia, que é evidente a completa insubsistência dos argumentos trazidos pelo v. acórdão recorrido. Relembra os elementos contidos na autuação que poderiam indicar os motivos pelos quais a Recorrente foi autuada. No tópico reservado à “síntese da autuação”, explica que, na descrição da matéria tributável, verifica-se que, ao contrário do afirmado pelo acórdão, a acusação fiscal é genérica e confusa e não garante certeza da Recorrente na identificação do real motivo determinante que levou a Fiscalização a concluir pela incidência do tributo na operação em questão. Isso porque, conforme demonstrado na Impugnação, há previsão na Lei Complementar nº 87/96 no sentido de que, na operação em questão - de entrada de energia elétrica para utilização como insumo em processo industrial - não há a incidência do ICMS. No Auto de Infração, porém, não há qualquer fundamento, explicação ou justificativa da qual se possa extrair em que medida há a incidência do imposto nas operações praticadas pela Recorrente e que foram objeto da autuação. Ao contrário do que afirmou o v. acórdão, a mera indicação dos dispositivos violados e a descrição dos fatos de forma “compreensível” não é suficiente. Cumpre à I. Fiscalização, no cumprimento do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, demonstrar em que medida, no seu entendimento, a Recorrente violou tais dispositivos.

Explica que adquiriu energia elétrica para utilizar em seu processo industrial e, portanto, enquadra-se exatamente na previsão contida na Lei Complementar nº 87/96 referida. Apesar de a Fiscalização ter supostamente indicado a irregularidade apurada e o cálculo do imposto exigido, assegura que a autuação não traz, em nenhum momento, qual é a interpretação dada, de forma clara, para justificar a cobrança do ICMS nessas operações, sendo evidente, assim, que diante de tal autuação, a Recorrente não tem como ter certeza quais foram os motivos determinantes que motivaram a lavratura do Auto de Infração.

Conclui, portanto, que inexistente, no presente caso, prova de que a autoridade fiscal tenha tomado as providências no sentido de verificar a efetiva ocorrência do fato gerador do ICMS e a hipótese de incidência de obrigações acessórias. O que se percebe, segundo alega, é que o Fiscal parece ter preferido seguir pelo caminho mais fácil da autuação, transferindo toda a responsabilidade pela apuração dos fatos geradores e das hipóteses de incidência das normas relativas às obrigações acessórias para o contribuinte, em total afronta ao que dispõe o art. 142 do CTN. Transcreve o texto do artigo 142 do CTN para fundamentar a ideia de que o trabalho do agente fiscal no

exercício da sua atividade fiscalizatória deve ser norteado pelo diploma legal citado, já que, no exercício fiscalizatório, é mandatório - inclusive em atenção aos princípios que regem a Administração - que o Agente Fiscal averigue a ocorrência do fato concreto, com base no quanto previsto na norma geral e abstrata, individualizando, tipificando-a e quantificando-a de forma correta.

Assim, conclui que, da análise do aludido dispositivo legal, verifica-se a imposição à Fiscalização (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar a ocorrência do fato concreto aos termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando, tipificando-a e quantificando-a de forma correta.

Diante disso, requer a reforma do acórdão para que seja reconhecida a precariedade do Auto de Infração ora combatido, tendo em vista a violação aos preceitos do artigo 142 do CTN, com a consequente declaração da sua nulidade.

No mérito, alega inexigibilidade do ICMS nas operações em questão com fundamento no art. 2º, § 1º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96. Explica que, como narrado linhas acima, demonstrou, na sua impugnação, a aplicação do artigo 2º, § 1º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96 às operações objeto da autuação, uma vez que a energia elétrica adquirida destina-se à utilização em processo industrial. Todavia, o v. Acórdão recorrido, por sua vez, dando ao dispositivo mencionado interpretação completamente restritiva, ilegal e, ainda, equivocada, entendeu que o ICMS somente não incidiria quando a energia elétrica adquirida fosse utilizada na sua própria industrialização. Transcreve trechos da decisão atacada, para ilustrar os seus argumentos.

Alega que o entendimento do Acórdão recorrido viola frontalmente o disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, bem como o próprio artigo 2º, § 1º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96 e, portanto, não merece prosperar. Ensina que a Constituição Federal prevê, em seu artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, que *“o ICMS não incidirá sobre as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos deles derivados e energia elétrica”*. Explica, ainda, que, regulando o mencionado dispositivo, a Lei Complementar 87/96 determina, em seu artigo 2º, § 1º, inciso III, que *“o ICMS incide sobre a entrada, no território do Estado destinatário [...] 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”*.

Diante disso, interpreta que a Lei Complementar nº 87/96 permitiu aos Estados de destino a cobrança de ICMS na entrada de energia elétrica em seus territórios, desde que a energia elétrica em questão não seja destinada à comercialização ou à industrialização. Ressalta que é exatamente na abrangência do termo *“energia elétrica destinada à industrialização”* que reside a divergência que deu origem à autuação, pois no v. acórdão ora recorrido, a C. Junta adotou o entendimento - que, aparentemente, também foi adotado pela Fiscalização - no sentido de que *“somente estaria abarcada pela mencionada regra de não incidência a energia elétrica que for destinada à sua própria industrialização”*.

Explica que essa suposição decorre, principalmente, da indicação do artigo 400 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia como fundamento da autuação, destacando que o mencionado dispositivo - que teve diversas redações durante o período objeto da autuação - indica como sujeito passivo responsável pelo pagamento do ICMS o *“consumidor da energia elétrica”*. Afirma que é com base nessa premissa equivocada que é fundamentado o entendimento proferido pelo acórdão recorrido, que trata a Recorrente como consumidora final, ignorando ou desconsiderando o fato de que a energia elétrica é, de fato, utilizada como insumo no seu processo industrial, o que configura a industrialização da energia elétrica.

Argumenta que a interpretação que foi adotada pelo v. acórdão, obviamente, busca inserir na lei palavras que não existem, já que o texto determina que *“não incidirá ICMS na operação de entrada de energia elétrica destinada à industrialização”*, ressaltando que não há qualquer complemento, pois a lei não restringe, não especifica, não limita qual processo industrial está

abarcado pela não incidência do ICMS. Transcreve a doutrina de Marco Aurélio Greco, para sustentar a ideia de que *“exigir que só seja considerado de industrialização o processo de que resulte a própria mercadoria recebida é restringir o conceito (...) e deixar de fora o que de mais típico define o conceito, qual seja a criação de um bem novo que não se confunde com os que foram necessários para sua produção”*.

Destaca que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 111, determina que deve ser interpretada literalmente a legislação que dispuser sobre isenção ou exclusão do crédito tributário. E a interpretação da referida norma, ainda que literal - e, portanto, mais restrita - não leva, em nenhuma hipótese, à conclusão de que apenas na operação de entrada de energia elétrica destinada à industrialização de energia elétrica é que não incide o ICMS. Reafirma que a interpretação literal leva, sim, à conclusão de que a operação de entrada de energia elétrica destinada a qualquer processo industrial está abarcada pela não incidência do ICMS.

Raciocina que os dispositivos legais mencionados pretenderam, de fato, conferir uma abrangência mais ampla ao emprego do termo industrialização. O que se pretendeu foi garantir que dentro do Estado de destino as grandezas econômicas relacionadas ao produto energia pudessem ser capturadas na tributação pelo ICMS no curso dos ciclos produtivos e comercial que se passam no Estado de destino, em sequência à operação interestadual sujeita à não-incidência. Transcreve julgado do STF, o qual consagra o entendimento de que *“a regra contida no artigo 155, § 2º, X, ‘b’, mencionada acima, busca eliminar as desigualdades regionais entre os Estados, transferindo a cobrança do tributo aos estados de destino”*.

Raciocina que tal entendimento não leva à compreensão de que a entrada de energia elétrica no estabelecimento da Recorrente está sujeita à incidência do ICMS - até porque essa interpretação, como demonstrado, vai contra a disposição literal do dispositivo legal. Transcreve trechos de estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Direito e Energia (“IBDE”) em que se analisa o ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica destinada à industrialização no processo petroquímico, em apoio ao seu ponto de vista.

Argumenta que, como já foi demonstrado na impugnação, a energia elétrica adquirida pela Recorrente é utilizada como insumo no seu processo produtivo, compondo, por óbvio, o preço final do produto cuja saída - quer ela seja interna ou interestadual - estará sujeita à incidência do ICMS no Estado da Bahia. Ora, estando o custo da energia elétrica dentro do preço do produto final que sai da unidade fabril, não há dúvidas de que ela será objeto de tributação no estado de destino [da energia elétrica], este Estado da Bahia. Ressalta que essa conclusão também foi alcançada pelo estudo do IBDE8 acima citado.

Argumenta que, ao selecionar, portanto, a entrada de energia elétrica para comercialização ou para utilização como insumo no processo industrial como hipótese de não incidência do ICMS, o legislador buscou apenas excluir a hipótese de entrada de energia para consumidor final - na qual não haverá qualquer saída subsequente de qualquer bem sujeito à tributação pelo ICMS. Ensina que a lógica por trás disso é simples. Como se sabe, o ICMS incide sobre toda a cadeia até a comercialização final dos bens e, em respeito ao princípio da não cumulatividade que lhe é inerente, nos termos do artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal, compensa-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. Assim, quando a operação destina energia elétrica a consumidor final, não há qualquer operação subsequente com qualquer bem que esteja sujeito à incidência do ICMS. Se não houver a incidência de ICMS na operação de entrada de energia elétrica para o consumidor final, não haverá qualquer operação subsequente que permita a sua tributação.

Raciocina que, em sentido contrário, no processo industrial haverá a comercialização do produto industrializado, cujo preço, naturalmente, levará em consideração o custo da energia empregada como insumo. Assim, conclui que, em não tendo sido tributada a operação de entrada da energia elétrica no estabelecimento da Recorrente, não há qualquer crédito a ser aproveitado na operação subsequente. Há, porém, uma operação subsequente tributada pelo ICMS - a saída dos produtos objeto do processo industrial - cujo preço engloba o custo da energia elétrica utilizada como

insumo.

Destaca que não questiona a constitucionalidade ou a legalidade dos dispositivos que fundamentam a autuação, mas apenas a interpretação dada pela I. Fiscalização ao dispositivo em questão, que implicou na cobrança de ICMS em operação claramente abarcada pela não incidência, uma vez que a Recorrente aplica a energia adquirida no seu processo industrial. Assevera que a interpretação correta que se deve fazer dos dispositivos que fundamentam a autuação, inclusive do artigo 400 do RICMS/BA é a de que a compra de energia elétrica, pela Recorrente, para a utilização no seu sistema industrial não está sujeita à tributação pelo ICMS.

Em razão disso, entende que não há dúvidas de que é necessária a reforma do v. acórdão para cancelar, integralmente, a autuação em questão.

Quanto à destinação da energia elétrica adquirida, explica que a fábrica instalada em Feira de Santana é uma das peças mais importantes da presença da Recorrente no Brasil, sendo integrante de um grupo europeu fundado há mais de 140 anos e mundialmente reconhecido na atividade de produção de pneus. No Brasil, informa que iniciou suas atividades há quase 90 anos e atua na fabricação e revenda dos produtos fabricados nas cinco fábricas aqui estabelecidas - Campinas (SP), Santo André (SP), Sumaré (SP), Gravataí (RS) e Feira de Santana (BA). Dentre essas fábricas, explica que a de Feira de Santana - adquirida pela Recorrente em 1986 - é reconhecida como uma das mais modernas da América Latina.

Destaca, ainda, que, formalmente, também é evidente que o estabelecimento autuado é destinado à fabricação de pneumáticos e câmaras-de-ar. Essa comprovação, primeiro, fica evidente pelo próprio CNAE da atividade econômica principal do estabelecimento autuado. Explica que a utilização da energia elétrica adquirida pela fábrica de Feira de Santana também é detalhada pelo laudo elaborado pelos engenheiros da Recorrente, nominados em sua peça recursal.

Informa que o laudo em questão atesta que o principal objetivo da energia elétrica é permitir o acionamento dos motores e componentes elétricos das máquinas de produção, iluminação, manutenção, conforto térmico, compressores, caldeiras, enfim tudo que necessita de energia elétrica para funcionar e com isso possibilitar a função de produção dos subprodutos e produtos destinados para a fabricação de pneus para o mercado local, nacional e para exportação.

Diante disso, conclui não haver qualquer dúvida de que a energia elétrica adquirida pela Recorrente é consumida no seu processo industrial, na fábrica de Feira de Santana, aplicando-se o artigo 2º, § 1º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96 para concluir pela não incidência do ICMS na operação em questão. Assim, deve ser dado provimento a este recurso, cancelando integralmente o Auto de Infração aqui discutido.

Alega, ainda, ausência de prejuízo ao erário, pois, ainda que não se entenda pelo cancelamento da autuação em razão da aplicação do artigo 2º, § 1º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96, é certo que não ocorreu qualquer prejuízo ao Erário Público em razão do procedimento adotado pelo Recorrente que justifique a manutenção da autuação. Isso porque o fato de a Recorrente não considerar a entrada da energia elétrica no seu estabelecimento como sujeita à incidência de ICMS teve como consequência apenas impossibilitar a utilização dos créditos de ICMS na etapa seguinte, já que todas as operações subsequentes - de saída dos produtos industrializados - foram devidamente tributadas

Nesse ponto, destaca que o v. acórdão também deixou de se manifestar, sem contestar ou refutar a demonstração feita pela Recorrente. Destaca que trouxe aos autos laudo dos seus engenheiros que atestam que quase a totalidade da energia elétrica que ingressa no estabelecimento é utilizada no seu processo industrial, sendo nenhuma ou muito pequena a influência da parcela consumida na área administrativa no custo final de produção da mercadoria. Soma-se a isso o fato de que, se for excluída a pequena parcela da energia elétrica que foi consumida na área administrativa, o restante estaria, naturalmente, agregado ao custo final do produto - sujeito à tributação do ICMS. Primeiro porque parte da premissa de que a Recorrente, uma empresa privada, em um país capitalista que tem, naturalmente, o objetivo de auferir lucro, repassaria

uma mercadoria - cuja fabricação e venda é o objeto principal do seu contrato social - a um preço inferior ao seu próprio custo de produção. Segundo porque tampouco traz qualquer estudo, reportagem ou doutrina para fundamentar a sua afirmação e, principalmente, de refutar o estudo trazido pela Recorrente em sua Impugnação - que demonstra exatamente o contrário. Volta a citar trecho do estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Direito e Energia ("IBDE")¹⁰, em apoio aos seus argumentos.

Diante disso, entende ser indiscutível a inexistência de qualquer prejuízo ao erário que possa justificar a presente autuação.

Transcreve dispositivos da CF/88, para explicar o princípio da não-cumulatividade, característica do ICMS que evidencia que o custo da energia elétrica compõe o preço final da mercadoria, o que garante que não ocorreu qualquer prejuízo ao Erário Público em razão do procedimento adotado pelo Recorrente que justifique a manutenção da autuação.

Argumenta, mais uma vez, que, nessas operações, não se utilizou de qualquer crédito de ICMS referente à entrada da energia elétrica no seu estabelecimento - até porque não fez o destaque e pagamento do imposto. Ora, se a Recorrente tivesse efetuado o pagamento do ICMS nas operações em questão, todo esse montante seria computado para compensação com o tributo devido nas operações subsequentes tributadas, nos termos do artigo 309, inciso IV do RICMS/BA, cujo texto transcreve.

Conclui, portanto, que é necessário que seja dado provimento ao presente recurso para o cancelamento do Auto de Infração objeto da presente demanda, inclusive em razão de não ter ocorrido qualquer prejuízo ao Erário Público.

Caso não acolhidos os argumentos postos, alega, subsidiariamente, a ocorrência de industrialização da energia elétrica no processo da recorrente. Afirma que, fundamentada sempre em parecer de engenheiros especializados e de estudo do Instituto Brasileiro de Direito e Energia, comprovou exatamente que, no seu processo industrial, a energia elétrica adquirida sofre, de fato, um processo de industrialização, já que, no interior do seu estabelecimento fabril, ocorre o rebaixamento do nível de tensão da energia elétrica adquirida. Destaca trecho do estudo do IBDE em apoio aos seus argumentos.

Explica como e porque ocorre o mencionado "*rebaixamento de tensão*", ressaltando que, como se verifica do laudo dos engenheiros da Recorrente, a energia adquirida é fornecida pela concessionária - e, portanto, entregue na fábrica - em alta tensão, a 69 Kilovolts. Isso ocorre porque o transporte de energia elétrica demanda elevado custo para a aquisição de cabos e torres de transmissão. Para reduzir esses gastos, explica que a transmissão é realizada em alta tensão (cuja unidade é o "Volt"), pois, quanto maior a tensão, menor a bitola (diâmetro) dos cabos e, por conseguinte, menor será a estrutura necessária para as torres. Porém, a tensão da energia elétrica (voltagem) ao entrar no estabelecimento da Recorrente é mais elevada do que o apropriado para utilização na etapa industrial subsequente.

Explica que a energia em alta tensão não pode alimentar diretamente o sistema da Recorrente - fazendo uma analogia com uma situação doméstica, seria o mesmo que ligar um equipamento 110v em uma tomada 220v. As máquinas e equipamentos da fábrica funcionam, conforme também atestado pelo laudo dos engenheiros da Recorrente, a uma tensão de 440 e 380 Volts. Ainda que essas máquinas e equipamentos funcionem em uma tensão mais elevada que os equipamentos caseiros (que, como se sabe, utilizam 220v e 110v), é evidente que é necessário, para o processo industrial da Recorrente, uma redução brutal de tensão - que passa de 69 Kilovolts para 440 e 380 Volts.

Explica que a redução da tensão em questão, assim, é um processo complexo. Nos termos do laudo dos engenheiros da Recorrente, a energia elétrica passa por três etapas no processo industrial da Recorrente (i) primeiro, chega até a fábrica por intermédio de uma rede trifásica na tensão de 69 KV fornecida pela concessionária, alimentando dois transformadores de tensão com capacidade de 15 MW (ii) segundo, é rebaixada até a tensão de 4,16KV e, por fim (iii) terceiro, é

distribuída para a fábrica em cabines secundárias, nas quais há transformadores que rebaixam essa alimentação elétrica para as tensões de utilização das máquinas, 440 volts e 380 volts. Afirma que esse processo está todo relatado no Laudo dos engenheiros da Recorrente.

Alega que este processo de redução da tensão elétrica caracteriza industrialização da própria energia elétrica na modalidade beneficiamento (artigo 4º, II do Decreto nº 7.212/10 - “Regulamento do IPI”, artigo 46, parágrafo único, do CTN e artigo 3º, parágrafo único, da Lei nº 4.502/64), pois é inegável que a energia elétrica sofre processo de aperfeiçoamento para utilização em sua planta industrial. Transcreve dispositivos do Regulamento do IPI, do CTN e da Lei nº 4.502/64, em apoio aos seus argumentos.

Diante de tudo o quanto exposto, conclui que, mesmo diante da interpretação restritiva, inconstitucional e ilegal da Fiscalização - de que a operação de entrada de energia elétrica apenas não estaria sujeita à incidência de ICMS quando for destinada à sua própria industrialização - fato é que ocorre, no processo da Recorrente, a industrialização da energia elétrica adquirida.

Assim, também por estes motivos, conclui pela necessidade do provimento ao presente Recurso Voluntário, resultando no cancelamento integral da autuação.

Alega, ainda, a inconstitucionalidade da alíquota aplicada frente ao princípio da seletividade. Argumenta que a aplicação de alíquota de 27% para o cálculo do ICMS devido, na parte em que superior à alíquota interna geral, de 18% (cf. Artigo 15, I da Lei Estadual nº 7.014/96) viola frontalmente o princípio da seletividade. Embora reconheça incompetência desse órgão administrativo para declarar a inconstitucionalidade da legislação estadual, sustenta, em casos excepcionais, essa regra pode e deve ser relativizada. Transcreve doutrina e jurisprudência em apoio aos seus argumentos. Defende a utilização da alíquota genérica de 18%, em lugar dos 27% previstos na legislação estadual.

Sustenta, ainda, a ilegalidade da incidência de juros sobre multa. Explica que, conforme exposto, o auto de infração ora combatido imputou multa à Recorrente em razão de supostas infrações relativas ao descumprimento de obrigações acessórias. Ocorre que os chamados acréscimos moratórios são cobrados segundo o artigo 102, § 3º da Lei nº 3.956/81 sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício. Argumenta, todavia, que a multa, por sua natureza, não se presta para repor o capital alheio, mas sim, para punir o não cumprimento da obrigação. O termo “punir” deve ser entendido no sentido de conferir eficácia à norma primária, é dizer, a fixação de multa adverte o devedor de que a inexecução da obrigação sofrerá encargos, tornando o cumprimento a destempo mais oneroso. Os juros sim, possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que, diferentemente da multa, incidem no tempo, exatamente para refletir o prejuízo do credor com a privação do seu capital.

Assim, entende que não há como se admitir a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal - esse é o teor do que dispõe o artigo 161 do CTN.

Deste modo, sustenta, mais uma vez, que deve ser dado provimento a este Recurso Voluntário para reconhecer que os juros não podem incidir sobre a multa, já que essa penalidade não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o contribuinte.

Alega, ainda, ausência de tipificação da suposta infração imputada à recorrente. Afirma que, ao analisar o Auto de Infração em questão, percebe-se a completa generalidade da penalidade aplicada pela I. Fiscalização, fundada no artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96. Aduz ser possível perceber, logo numa primeira leitura, que há uma generalidade em relação à hipótese de aplicação da referida norma punitiva. É evidente a sua ausência de tipicidade. Ora como sabido, o princípio da tipicidade, que nada mais é que um desdobramento do princípio da legalidade, estabelece que o veículo introdutor de normas (no caso, artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96) deve conter integral descrição do fato jurídico, bem como prever todos os critérios

pertinentes à instalação da relação jurídica.

Assim, a norma fiscal não pode conter previsões genéricas, de modo a conferir à Administração Pública discricionariedade para sua aplicação. Pelo contrário, a norma fiscal deve descrever exaustivamente o fato jurídico que instauraria a relação jurídico-tributária (ou, analogamente, a relação sancionatória), sob pena de afrontar o princípio da tipicidade. A norma que não contempla todos os fatos em seu bojo para que possa ser aplicada não encontra guarida em nosso sistema, pois viola flagrantemente o princípio da tipicidade, que encontra fundamento no princípio constitucional da legalidade, garantia fundamental.

Assim, demonstrada a inexistência da tipificação da suposta infração apontada pelo Estado da Bahia, entende ser mister, assim, o provimento do presente Recurso Voluntário para cancelamento da multa aplicada na lavratura do Auto de Infração em questão.

Por fim, pede que seja decretada a ilegalidade da aplicação de multa com caráter confiscatório. Transcreve jurisprudência em apoio à sua tese.

Diante do exposto, requer o recebimento, processamento e provimento do presente Recurso Voluntário, determinando-se a reforma integral do v. acórdão recorrido a fim de que: (i) seja reconhecida por este E. Tribunal a nulidade da autuação, por quaisquer um dos fundamentos suscitados no tópico III.1. acima; (ii) caso assim não se entenda, seja reformado o v. acórdão recorrido para se determinar o integral cancelamento do Auto de Infração nº 2692000024/19-9 por quaisquer dos fundamentos suscitados nos tópicos III.2. a III.5. acima e, por fim; (iii) sucessivamente, caso assim não se entenda, seja reformado o v. acórdão recorrido para que, ao menos, seja cancelado parcialmente o Auto de Infração nº 2692000024/19-9 em razão do evidente excesso na constituição do crédito tributário, conforme demonstrado no tópico IV acima.

Termos em que pede e espera deferimento.

VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade em face do caráter genérico e confuso da autuação, não merece acolhida, pois a descrição da conduta infratora não deixou margem a qualquer dúvida, pontuando não somente a falta de recolhimento, como também o motivo do lançamento, conforme se depreende da leitura da conduta imputada, conforme abaixo.

“Falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica no estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre – ACL, estando ele conectado diretamente à Rede Básica de transmissão para fim de seu próprio consumo, ... (grifos acrescidos).”

Ora, resta claro que o ICMS objeto da presente exigência decorre da aquisição de energia elétrica no Ambiente de Contratação Livre. Restou claro igualmente que tal aquisição está vinculada ao consumo da empresa Recorrente.

Ademais, dentre outros dispositivos legais, a presente cobrança foi fundamentada no Convênio ICMS 77/2011 (cláusulas 1ª, 2ª e 3ª), cuja ementa é clara no que se refere à obrigação tributária lá prevista, conforme abaixo.

“Dispõe sobre o regime de substituição tributária aplicável ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas ou interestaduais relativas à circulação de energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação que a destine ao consumo de destinatário que a tenha adquirido em ambiente de contratação livre (grifo acrescido).”

Além das referências legislativas acima, foi citado o art. 400 do RICMS/12, cujo texto é igualmente enfático, conforme abaixo.

“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 (grifo acrescido), 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.

...”

Não subsiste, portanto, qualquer dúvida relativamente aos motivos que ensejaram a presente exigência fiscal.

Ademais, não houve qualquer prejuízo à compreensão, por parte da Recorrente, da acusação fiscal, já que apresentou longo arrazoado, discutindo todos os pontos que entendeu pertinentes.

Não se pode, igualmente, alegar falta de tipificação, já que o tipo legal incorrido pela empresa autuada se encontra claramente delimitado pela peça acusatória.

Assim, rejeito as alegações de nulidade suscitadas.

Quanto ao mérito, como já destacado acima, a conduta autuada foi descrita como “*Falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica no estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre – ACL, estando ele conectado diretamente à Rede Básica de transmissão para fim de seu próprio consumo, ...*”.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo aduzido vários argumentos, tais como: 1) não incidência do imposto, por se tratar de aquisições de insumos destinados à industrialização; 2) uso industrial da energia elétrica, por força do rebaixamento da tensão para uso no estabelecimento autuado; 3) ausência de prejuízo ao erário, já que o pagamento (se realizado) geraria crédito fiscal a ser abatido do imposto na saída das mercadorias fabricadas; 4) inconstitucionalidade da adoção da alíquota de 27%; 5) ilegalidade da incidência de juros sobre multa; e 6) caráter confiscatório da multa.

Quanto ao alegado uso como insumo industrial da energia elétrica, é importante destacar que a imunidade prevista na LC 87/96 somente é aplicável quando a energia elétrica se destina à comercialização ou industrialização, não deixando de incidir o ICMS quando o destinatário é consumidor deste insumo, conforme dispõe o texto reproduzido a seguir.

“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** (grifos acrescidos), decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

...”

Diferentemente do que afirma a peça recursal, a Recorrente não industrializa a energia, mas a consome em seu processo industrial de fabricação de pneus. A divergência, ao que parece, cinge-se ao alcance do termo “industrialização”, quando aplicado à eletricidade.

Pois bem, o microssistema do ICMS dispensou um tratamento peculiar à energia elétrica utilizada no processo de industrialização, de forma a prever expressamente o aproveitamento do crédito incidente quando de sua aquisição.

O art. 309 do RICMS/12 dispôs sobre a regra geral aplicável às mercadorias utilizadas no processo industrial, relativamente à possibilidade de creditamento, da forma a seguir.

“Art. 309. **Constitui crédito fiscal** de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o **valor do imposto cobrado**, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

...

a) de **matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem**, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil (grifos acrescidos);

...”

Pela norma em comento, não seria possível, aos estabelecimentos fabris, a apropriação do crédito relativo à energia elétrica consumida na produção, já que tal insumo não se enquadra em qualquer das categorias listadas na alínea “c”, do inciso I do artigo acima reproduzido.

Exatamente por isso, houve a necessidade de se criar uma regra própria, prevendo o direito ao crédito nas aquisições de energia destinada à área industrial, conforme o inciso IV do mesmo art. 309 acima referido, reproduzido adiante.

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

...

IV - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento:

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização;

c) comercial, na proporção das operações de saída ou prestações de serviço destinadas ao exterior sobre as saídas ou prestações totais (grifos acrescidos);

...”

Este sistema é revelador de que a energia elétrica não pode ser tratada como matéria-prima do processo industrial. Isto decorre da constatação de que não há industrialização da eletricidade na medida em que a mercadoria citada não se submete a qualquer processo de transformação.

Em verdade, a energia elétrica é submetida a um fenômeno físico de “consumo”, que culmina com o seu desaparecimento. Só é admissível falar-se em industrialização da energia quando se está tratando de estabelecimento gerador de energia elétrica. Da mesma forma, só se admite falar em comercialização da eletricidade quando o estabelecimento é uma transmissora ou distribuidora de energia elétrica.

Essa foi a intenção do legislador complementar, ao editar a regra de imunidade retrocitada.

Este, igualmente, é o entendimento compartilhado pelas administrações tributárias estaduais, conforme se pode constatar pela leitura da Decisão Normativa CAT nº 3, editada pelo Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, publicada no DOE-SP de 25/02/2005.

Tal ato foi expedido em resposta a consulta formulada por empresa do ramo metalúrgico, que questionava acerca da incidência do ICMS em fornecimento interestadual de energia destinada ao estabelecimento fabril consulente.

Reproduzo, a seguir, trechos da resposta dada, os quais são ilustrativos do alcance interpretativo dado à expressão industrialização na LC 87/96.

“ICMS – Fornecimento de energia elétrica decorrente da entrada interestadual para consumo em processo produtivo – Incidência

...

4. Já o fornecimento de energia elétrica para estabelecimento consumidor, ainda que industrial ou comercial, no Estado de São Paulo, é tributado.

5. O fornecimento de energia elétrica no território paulista é fato jurídico-tributário distinto da operação de saída do território de outro estado. O fornecimento ocorre com vistas ao consumo, incidindo sobre tal operação a tributação do ICMS, conforme se detalha a seguir.

6. Determinam os arts. 2º, §1º, III, e 12, XII, da Lei Complementar nº 87/96, que há incidência do ICMS sobre a entrada de energia elétrica decorrente de operação interestadual, quando não destinada à comercialização ou à industrialização, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente, e ocorrendo o fato gerador do imposto nesse momento de sua entrada no Estado.

7. O que se compreende dessa norma e que apenas não sofrem tributação as entradas interestaduais de energia elétrica – portanto, operações realizadas por pessoas localizadas no território da unidade da Federação onde se dá a entrada - que, no momento da entrada interestadual, sejam direcionadas para a

industrialização ou a comercialização da própria energia elétrica, quais sejam, operações das quais resulte a continuação do ciclo da energia elétrica rumo ao consumo (grifo acrescido).

8. Ora, o uso da energia elétrica, como insumo, em estabelecimento industrial, visa à formação de novo produto, não à industrialização da energia elétrica, pois ela é consumida no processo industrial, como também é consumida no estabelecimento comercial. Ou seja, o estabelecimento industrial não industrializa energia elétrica, mas a consome; o estabelecimento comercial não comercializa a energia elétrica, mas a consome.

9. Assim, a saída de energia elétrica do Estado do Paraná para o Estado de São Paulo, energia que é destinada à transmissão ou à distribuição, não é tributada. Entretanto, ocorre a tributação no fornecimento dessa energia a qualquer pessoa ou estabelecimento comercial ou industrial que consome energia elétrica.

...” (grifos acrescidos).

Como se pode ver, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo compartilha dessa mesma interpretação.

A Segunda Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF já teve a oportunidade de discutir acerca da possibilidade de se industrializar a energia elétrica, tendo firmado um entendimento que se coaduna com esse ponto de vista, conforme trechos do Acórdão CJF nº 0275-12/05, reproduzidos a seguir.

***“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0275-12/05***

EMENTA. ICMS. a) RETORNO SIMBÓLICO DE ENERGIA ELÉTRICA RECEBIDA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM DO REMETENTE. b) INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA PARA OUTRA EMPRESA. SAÍDA SEM TRIBUTAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Para a legislação tributária e pertinente a matéria dos autos, a energia elétrica, no processo produtivo do sujeito passivo, não se enquadra nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. É, apenas, força motriz para os equipamentos que são utilizados objetivando extrair ar da atmosfera, o comprimir e o encaminhar ao encomendante da mercadoria. ...

...Todavia, o questionamento, nos autos, está em se definir se a energia elétrica pode ser considerada um bem industrializável....

... Ou seja, o conceito definido pela legislação tributária do que seja “industrialização para fins tributários” é a transformação, o beneficiamento, a montagem, o condicionamento ou reacondicionamento e a renovação ou recondicionamento. Somente dentro deste conceito é que se pode afirmar se a energia elétrica é ou não um bem industrializável, pois o conceito de consumo é inerente a toda matéria prima, insumo, ou mesmo de material de uso e consumo ...

... Portanto, é dentro do conceito do que seja “industrialização para fins tributários” é que se deve perquirir para se saber se a energia elétrica é ou não “industrializável”.

... Dentro deste contexto a resposta é não. A energia elétrica, no processo produtivo do autuado, é apenas força motriz para os equipamentos que são utilizados objetivando extrair ar da atmosfera, o comprimir e o encaminhar ao encomendante (grifos acrescido).”

Assim, o Convênio 77/2011 afigura-se perfeitamente aplicável à situação objeto do Auto de Infração, na medida em que a autuada enquadra-se como consumidora de energia elétrica, e não industrializadora.

Esse é o entendimento da Primeira Turma do STJ, que assim se manifestou no julgamento do Recurso Especial nº 1.340.323 – RS, cuja ementa reproduzo abaixo

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. VENDA A CONSUMIDOR FINAL. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços não incide na saída de energia elétrica do território de uma unidade federada para incidir na entrada no território de outra; implementação, pelo art. 155, inciso II, § 2º, item X, alínea ‘b’, da Constituição Federal, de um lado, e pelo art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei Complementar nº 87, de 1996, de outro, da política fiscal de atribuir ao Estado do destino a arrecadação do tributo quando se tratar de energia elétrica. Se a energia elétrica integrar um ciclo posterior de industrialização ou comercialização sem ser consumida, o tributo não incide; incidirá se a energia elétrica for consumida no processo de industrialização ou de comercialização de outros produtos (grifo acrescido). Precedente do Supremo Tribunal Federal. (RE nº 198.088, SP, relator o Ministro Ilmar Galvão). Recurso especial conhecido, mas desprovido.”

O fato de a Recorrente rebaixar a tensão da energia elétrica adquirida, antes do seu consumo no estabelecimento, não afasta a regra legal citada, já que não deixa de ocorrer o consumo da

energia elétrica, elemento decisivo a atrair a incidência da regra prevista na LC 87/96, tomado pelo legislador como critério a definir o momento último de circulação da energia elétrica.

Embora o Sujeito Passivo alegue inexistência de prejuízo ao erário estadual (face ao recolhimento ocorrido no momento subsequente, quando das saídas), o tributo incidente quando do consumo no estabelecimento autuado não se confunde com aquele devido pelas vendas subsequentes do seu produto acabado, as quais gozam de tratamento jurídico-tributário distinto, com alíquota, base de cálculo, fato gerador e vencimento distintos.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da alíquota de 27%, cabe destacar que refoge à competência dessa Corte o exame de tal matéria, conforme art. 167, inciso I do RPAF/99, abaixo reproduzido.

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

...”

Ademais, é importante destacar que a alíquota efetiva incidente sobre as aquisições de energia elétrica não é 27%, pois tais operações gozam de redução da base de cálculo de 52%, conforme prevê o art. 268, inciso XVII, alínea “a”, item “1”, abaixo reproduzido.

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

...

XVII - das operações com energia elétrica, de acordo com os seguintes percentuais:

a) 52%, quando:

1 - destinada às classes de consumo industrial e rural;

...”

Por força desse benefício fiscal, a carga tributária efetiva chega aos níveis de 12,96%, muito inferior aos 18% requeridos pela Recorrente.

Quanto à alegação de ilegalidade da incidência de juros sobre a multa, é importante destacar que a multa de 60% incide somente sobre o imposto ora lançado, conforme se pode constatar pela consulta à folha 03 do presente processo, onde os valores lá destacados (a título de multa) resultaram do produto de 60% sobre as importâncias apuradas em cada mês.

Não se pode olvidar, todavia, o fato de que o montante ora lançado (em seu todo) passou a sofrer acréscimos tributários, depois de transcorridos trinta dias, após o lançamento de ofício, conforme autoriza o art. 102, § 2º, inciso II do COTEB, abaixo reproduzido.

“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:

...

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.

...”

O próprio art. 161 do CTN autoriza a imposição de juros moratórios sobre o crédito tributário não quitado no vencimento, conforme abaixo.

“Art. 161. 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.

...”

Assim, a incidência de acréscimos tributários após a feitura do lançamento de ofício decorre da lei, nada havendo a se questionar a respeito.

Por fim, quanto ao caráter confiscatório da multa aplicada, não merece acolhida, pois é a sanção legalmente prevista para a conduta infratora em exame.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao presente recurso.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese os argumentos apresentados pelo autuante, acatados pela Junta Julgadora em sua decisão e pelo ilustre relator, permito-me dos mesmos discordar quanto à Procedência da autuação, pelo que motivos que alinho:

A autuação teve seu enunciado como a seguir:

Infração 01 – 02.01.24

Falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica no estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre – ACL, estando ele conectado diretamente à Rede Básica de transmissão para fim de seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, no período de janeiro a dezembro de 2018. Demonstrativo Anexo_10.

De início a própria afirmação contida na descrição da infração quando afirma “**para fim de seu próprio consumo**” já demonstra a sua impropriedade e insubsistência, desde quando a Recorrente não adquiriu para seu **próprio consumo**, mas, como afirmado pelo próprio autuante, para aplicação em sua atividade de industrialização de produtos a serem comercializados, devidamente tributados quando das saídas.

Ao tentar impor a cobrança do ICMS sobre as entradas de energia elétrica adquirida em Ambiente de Contratação Livre, por meio de Contrato de Compra e Venda, estranhamente, o autuado tenta equiparar o estabelecimento a “consumidor final”, quando se trata, na realidade de uma empresa industrial que adquire insumos, fabrica produtos e os vende, sendo os mesmos sujeitos a tributação em suas saídas.

Ao considerar o emprego da energia elétrica como sendo de uso e consumo o Fisco está querendo equiparar um insumo imprescindível ao processo industrial a materiais que realmente são de uso e consumo, a exemplo de material de limpeza, material de escritório e equivalentes, utilizados em atividades administrativas.

A alegação de que só ocorreria a isenção do tributo sobre as operações objeto da autuação caso a energia fosse utilizada para a comercialização (revenda) ou para sua própria industrialização, vai de encontro ao conceito do que seja atividade industrial.

É de se destacar o que afirma Marco Aurélio Greco, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 128, de 2006.) - (ICMS – Combustíveis e Energia Elétrica Destinados à Industrialização – Sentido do art. 3º, III da LC 87/96);

É preciso distinguir entre o consumo final de determinada mercadoria (= quando não for objeto de nova operação abrangida pelo âmbito de incidência do imposto, nem compuser o processo de industrialização de outra mercadoria alcançada pelo imposto) do seu emprego ou absorção no processo industrial (= desaparecimento físico para viabilizar o surgimento de outra mercadoria alcançada pelo âmbito de incidência do ICMS).

Em operações interestaduais com combustível derivado de petróleo e energia elétrica, seu consumo final implica incidência do imposto; mas seu emprego ou absorção no processo de industrialização permanece dentro de outra área de não-incidência prevista no artigo 3º, III da LC 87/96 (editada com fundamento na CF/88), posto que o ICMS incidirá integralmente na operação subsequente que vier a ser realizada com a nova mercadoria resultante do processo de industrialização e o Estado de destino receberá a totalidade do imposto, pois não haverá nenhum crédito a descontar relativamente a tais insumos oriundos de outros Estados.”

Nesse sentido, também já se manifestou o Instituto Brasileiro de Estudos do Direito da Energia:

“(…) o conceito legal da expressão industrialização compreende, dentre outros, a possibilidade de transformação do bem em produto distinto (cf. artigo 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, e artigo 4º do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002), de tal sorte que, tendo a mesma sido utilizada sem qualquer ressalva na LC 87/96, deve ser entendida de forma abrangente; e (ii) a análise sistemática e finalística da LC 87/96 revelam estar o seu conteúdo a serviço da implementação

do Princípio do Destino na Cobrança do ICMS, de sorte que sendo a energia destinada a qualquer processo industrial, estará preservada a cobrança do ICMS no destino, pois o ciclo industrial e comercial que se seguem a partir da operação interestadual, aos quais a energia se integra, permitirá a cobrança do ICMS exclusivamente no Estado de destino, desde que se verifique a não-incidência do ICMS na operação interestadual. Isto porque, não havendo a incidência do ICMS na operação interestadual com energia elétrica destinada ao processo industrial, ela se integrará física e economicamente ao produto final dele resultante não permitido ao Adquirente o registro de qualquer crédito de operações anteriores. Isto ocorrendo, a grandeza econômica associada à energia elétrica integrada ao processo industrial poderá ser integral e exclusivamente capturada pelo Estado de destino, na tributação do produto dele resultante.” (O ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica destinada à industrialização no processo petroquímico, in Revista do Direito da Energia n.º 6, de 2007)

Entender-se, como deseja o Fisco, que a energia não faz parte processo industrial e que serve apenas como força motriz de máquinas, é querer que a atividade industrial seja exercida sem os condicionantes básicos para tanto, a exemplo da imprescindibilidade. Sem a energia a fábrica não funciona, assim como a matéria prima, a mão de obra, os materiais secundários e os intermediários (aqueles que apesar de não se incorporarem ao produto final, são consumidos no decorrer do processo industrial).

Conforme entendimento de tribunais superiores, o que caracteriza o produto como intermediário é o desgaste, o consumo contínuo, gradativo, progressivo, seja ele físico ou químico, desde o início de sua utilização no processo produtivo, até a sua inutilização, por força de sua finalidade específica no processo industrial.

No julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Especial (EDcl no Resp) 1.322.072/RS (relator ministro Napoleão Nunes, em 04.09.2012), a Primeira Turma do tribunal havia mantido, por seus próprios fundamentos, o acórdão embargado cujo entendimento era o de que a aquisição interestadual de energia elétrica empregada no processo de industrialização de outros produtos não seria objeto de incidência do ICMS, como abaixo transcrito:

3. No caso, trata-se de operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a sociedade empresária que desenvolve atividade de indústria petroquímica. Não se discute, portanto, a possibilidade de creditamento do ICMS, mas, sim, a não incidência do referido tributo, em atenção à regra originalmente insculpida no art. 155, § 2o., X, b da CRFB. A idéia subjacente à possibilidade de creditamento, todavia, pode ser estendida aos casos de não incidência, tanto que o próprio legislador infraconstitucional previu no art. 2º., III da LC 87/96 que referido imposto não incidirá sobre a entrada de energia elétrica no território do Estado destinatário quando esta for destinada à comercialização ou à industrialização e seja decorrente de operação interestadual, circunstância reforçada pelo art. 3º., III do mesmo diploma legal.

4. Portanto, na esteira dos precedentes desta Corte e considerando, sobretudo, a disciplina legal insculpida nos arts. 2º., § 1º., III e 3º., III da LC 87/96, tem-se que não haverá a incidência do ICMS no fornecimento interestadual de energia elétrica a adquirente que a emprega em processo de industrialização, tal como no caso dos autos, conforme demonstrado por meio de prova pericial.

5. Agravo Regimental do ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL desprovido.”

Tratando da incidência do ICMS sobre a utilização da energia elétrica adquirida nos moldes tratados no presente processo, a Segunda Turma do STJ, no Acórdão Resp 928.875-MT, assim se manifestou:

“(…)

12. Se o adquirente da energia elétrica na operação interestadual revende-a ou emprega-a em processo industrial, não se credita de nada a título de ICMS (pois não houve incidência na operação de entrada). Com isso, ao revender a energia ou o produto industrializado, ele recolherá o tributo estadual integralmente ao Estado em que se localiza (destino), que é, como dito, o beneficiário da sistemática. Ou seja, há incidência e contribuinte apenas em relação à revenda ou à circulação do produto industrializado, e não sobre a aquisição da energia.

13. Quando o adquirente da energia elétrica na operação interestadual é consumidor final, ou seja, não a revende ou a emprega industrialmente, deverá recolher o ICMS sobre essa aquisição integralmente ao Fisco de seu Estado (destino), na condição de contribuinte, conforme a norma excepcional do art. 4º, parágrafo único, IV, da LC 87/1996.

(…)”

Analisando sob o prisma do RICMS, verifico que o mesmo assim determina, quando trata da

utilização de energia elétrica:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

IV - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento:

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização;

Claro está o direito ao uso do crédito do tributo no caso de **“b) quando consumida no processo de industrialização;”**, mas, como se trata de entrada submetida à isenção, não existe a figura da utilização do crédito, mas, na verdade, a tributação sobre o produto fabricado, quando da sua saída, que é caso em foco, de cujo custo faz parte a energia utilizada.

É de se notar que a determinação legal de isenção nas entradas de energia elétrica nos moldes em comento é, em realidade, um benefício fiscal concedido ao Estado de destino, como afirmado pelo Ministro Ilmar Galvão no julgamento do RE 198.088/SP:

“benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo

A meu ver, no caso em comento, a não incidência do ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica destinada à industrialização compreende a energia fornecida à industrialização de quaisquer produtos, e não apenas dela própria, na medida em que toda energia aplicada em processo industrial de fabricação de bens tributados pelo imposto compõe seu custo de produção e, em última análise, a base tributável na operação subsequente.

Como no caso em comento, a aquisição da energia elétrica está diretamente vinculada a uma saída posterior tributada, o que é suficiente para se afirmar a sua imunidade constitucional, ainda mais que ocorrerá o recolhimento do tributo incidente sobre os produtos fabricados ao Estado destinatário da mesma.

No caso, a energia é utilizada em processo de industrialização e somente faria sentido tributar pelo ICMS a operação de aquisição interestadual de energia elétrica que não fosse objeto de nova incidência, hipótese em que o adquirente da energia elétrica encerraria o ciclo de produção e comercialização.

Do que entendo, pode-se distinguir claramente o que venha a ser, no caso da utilização da energia elétrica, uma operação destinada a industrialização, quando deve-se entender a hipótese em que o destinatário utiliza o produto em processo de industrialização de produtos sujeitos ao âmbito de incidência ICMS, sejam ou não da mesma natureza que os enviados interestadualmente, de uma operação com consumidor final que é aquele que não vai realizar nenhuma operação subsequente sujeita ao ICMS, seja com os próprios produtos (combustível derivado de petróleo e energia elétrica), seja com quaisquer produtos em que eles venham a ser integrados, seja com produtos resultantes de processo de industrialização em que eles sejam absorvidos.

Especificamente sobre o caso em comento, destaco decisão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, abaixo transcrito:

ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA ORIUNDA...

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTÁRIO. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA ORIUNDA DE OPERAÇÃO INTERESTADUAL E DESTINADA À INDUSTRIALIZAÇÃO. Sentença de procedência, que afastou a aplicabilidade do artigo 155, § 2º, X, b, da Constituição da República e, com respaldo nos artigos 3º, III, e 12, XII, da LC 87/96, reconheceu a não incidência de ICMS (no Estado de destino) sobre a energia elétrica adquirida em operação interestadual e empregada em processo de industrialização. Tema que não é novo nesta egrégia 20ª Câmara Cível. Ausência de interesse recursal no tocante à tese de não aplicação do artigo 155, § 2º, X, “b”, da Constituição da República aos Estados de destino, uma vez que a sentença reconheceu que a referida imunidade tributária se aplica apenas aos Estados de origem. Leitura dos dispositivos da LC 87/96 – Lei Kandir –, que não deixa margem a dúvidas acerca do acerto do entendimento no

sentido de que não incide o ICMS sobre a energia elétrica oriunda de operação interestadual e destinada à industrialização. Assim, se a prova pericial atestou que a energia elétrica foi destinada ao uso do processo produtivo, escoreita a sentença ao determinar o cancelamento do crédito tributário, por não ser devido ICMS quando a energia elétrica oriunda de operação interestadual for destinada à industrialização, uma vez que a energia elétrica, neste caso, possui a natureza de insumo, por se agregar à transformação de um bem, o qual será, ao final, objeto de consumo (mercadoria), cujo valor agregado será objeto de incidência de ICMS. Entendimento em sentido contrário, que implicaria em ofensa ao princípio do ne bis in idem, pois autorizaria a tributação sobre a energia adquirida para viabilizar o processo de industrialização e também sobre a parcela do custo da mesma energia que integra o preço do produto final. Precedente da egrégia Corte Superior. Pedido de fixação da verba honorária nos moldes do Código de Processo Civil de 1973, que não merece ser acolhido porque a sentença foi proferida sob a égide Código de Processo Civil de 2015. Recurso interposto contra sentença publicada na vigência do Código de Processo Civil de 2015. Arbitramento de honorários sucumbenciais recursais. Inteligência do artigo 85, §§ 1º e 11, do novo Código de Processo Civil. Majoração da verba sucumbencial, nos moldes do artigo 85, §4º, III, do Código de Processo Civil de 2015. DESPROVIMENTO DO RECURSO E MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS PARA 15% (QUINZE POR CENTO) SOBRE O VALOR DA CAUSA, A TÍTULO DE HONORÁRIOS RECURSAIS. TJRJ, Apel. 0000933-81.2011.8.19.0066, julg. 23/01/2019

Por fim, considerando os aspectos legais, além de econômicos para o Estado da Bahia com a implantação de empresas grandes consumidoras de energia que a utiliza na fabricação de produtos que geram emprego e riqueza para o Estado, à luz da legislação e da jurisprudência, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em lide.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269200.0024/19-9**, lavrado contra **PIRELLI PNEUS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.822.178,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Rosivaldo Evangelista Rios, Anderson Ítalo Pereira e Laís de Carvalho Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

LEÔNCIO OGANDO DACAL— REPR. DA PGE/PROFIS