

PROCESSO - A. I. Nº 217359.0018/21-6
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e GICS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS S.A.
RECORRIDOS - GICS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0206-03/22-VD
ORIGEM - DAT SUL / IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/04/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0063-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE ENERGIA ELÉTRICA. AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado que a energia elétrica adquirida é para fins de consumo por parte da empresa autuada/adquirente da mesma, a operação deve sofrer incidência do ICMS. Os cálculos foram refeitos pelo Autuante para exclusão dos valores também lançados em outro Auto de Infração. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência/perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 3ª JJF, respectivamente em razão do Acórdão Nº 0206-03/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 02/12/2021, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.257.290,06, relativos a uma única infração, descrita a seguir.

***Infração 01 – 002.001.024:** 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, estando conectado diretamente à Rede Básica de transmissão para fins de seu próprio consumo, nos meses de janeiro de 2017 a janeiro de 2019.*

***Em complemento, consta a informação de que** “o Estabelecimento adquiriu energia em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre, nos termos definidos nos artigos 400/403, 332, inciso XVI e XVII do RICMS/2012, omitindo-se do pagamento do ICMS incidente sobre tais operações”.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 07/11/2022 (fls. 391 a 405) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

O Defendente alegou que o presente Auto de Infração resta eivado de vício de nulidade, devendo ser integralmente cancelado o crédito tributário decorrente de referido ato administrativo. Isso porque, exige valores que são objeto do Auto de Infração n.º 269358.0008/18-4 (Doc. 6 – fls. 166/167 do PAF), apresentando igual data de ocorrência (31/01/2017 até 31/07/2017 e 31/12/2017).

Sobre essa alegação, o Autuante reconheceu que é pertinente o argumento da defesa, pois efetivamente esse período já havia sido lançado. Disse que elaborou novo demonstrativo (fls. 361/362 do PAF), apensado à Informação Fiscal, excluindo o período de 01/01/2017 a 31/12/2017, restando, portanto, a cobrança de ICMS no montante de R\$ 676.605,55.

Observe que o § 1º do art. 18 do RPAF-BA/99 admite o saneamento do Auto de Infração no caso de eventuais incorreções ou omissão ou a não observância de exigências meramente formais, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo.

Vale salientar que à fl. 364 do PAF, por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, o autuado foi intimado para tomar conhecimento da informação fiscal e dos novos valores apurados pelo autuante, constando como data de ciência 05/09/2022, e a informação de que “Segue anexo o arquivo da citada Informação Fiscal e do novo demonstrativo, anexados ao processo”.

Entendo que o questionamento apresentado pelo Defendente foi solucionado com o refazimento dos cálculos

pelo Autuante para excluir o período já lançado em outro Auto de Infração. Foi acostado aos autos novo demonstrativo, enviadas as cópias para o Autuado e concedido prazo para manifestação, inexistindo nulidade do procedimento fiscal.

O Defendente alegou a ocorrência de vício material na cobrança, que ocorre quando o lançamento não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada e, ainda, pela falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Disse que o procedimento de constituição do crédito tributário não oportunizou ampla dilação probatória ao Autuado na apuração dos fatos geradores, ao considerar a intimação para prestar esclarecimentos em momento posterior à lavratura do Auto de Infração, tendo o Auditor Fiscal efetuado o lançamento sem o devido levantamento dos eventos e sem motivação para a autuação.

Afirmou que não houve diligência da Autoridade Fiscalizadora para a apuração das atividades industriais exercidas ou sequer proporcionado ao impugnante, oportunidade de responder à intimação para prestar esclarecimentos sobre as operações objeto da tributação.

Observo que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais. Neste caso, pode ser efetuada verificação de livros, documentos, papéis e mercadorias.

Durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante os procedimentos fiscais o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma irregularidade, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação fiscal. Neste caso é que se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.

Conforme estabelece o art. 121, inciso I do RPAF/BA, no processo administrativo fiscal é que se adota o princípio do contraditório para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração. Portanto, não há previsão regulamentar para intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos antes da lavratura do Auto de Infração,

Na informação fiscal, o Autuante esclareceu que na realização dos procedimentos fiscais, foram relacionados os documentos fiscais, nota a nota, indicado inclusive seus números e datas de emissão, e esses documentos fiscais envolvidos na apuração do imposto constam dos demonstrativos elaborados, apenso à fl. 07 a 09 do PAF cuja cópia foi enviada ao Autuado, por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e (fls. 23/24).

No presente caso, o motivo encontra-se descrito na acusação fiscal: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE ENERGIA ELÉTRICA EM AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE.

Também foi alegado pelo Defendente, que o Auto de Infração sinaliza que a autuação se respalda exclusivamente na celebração de contratos de compra e venda de energia elétrica pelo que, por si só, não é suficiente para a constituição do crédito tributário de ICMS, porque contrário à hipótese de incidência do imposto.

Apresentou o entendimento de que o processo administrativo resta maculado pela nulidade, ofendendo princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e da verdade material, este último regente da atuação da Administração Pública Fazendária.

Conforme relatado pelo Autuante, foi exigido o imposto com base no valor das notas fiscais emitidas pelo remetente da energia elétrica adquirida pelo Impugnante, conforme demonstrativo do cálculo da substituição tributária nas aquisições interestaduais de energia elétrica. A descrição dos fatos e dispositivos regulamentares constantes no Auto de Infração indicam que a autuação fiscal trata de ICMS relativo às aquisições de energia elétrica, inexistindo dúvida quanto ao motivo da autuação fiscal.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que se encontram os requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, estão definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O Autuado alegou que há necessidade da realização de diligência e perícia. Fica indeferido o pedido com base

nos incisos I e II, do art. 147 do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto ao demonstrativo elaborado pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

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, estando conectado diretamente à Rede Básica de transmissão para fins de seu próprio consumo, nos meses de janeiro de 2017 a janeiro de 2019.

Conforme descrição dos fatos, o Autuado adquiriu energia em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre, nos termos definidos nos artigos 400/403, 332, inciso XVI e XVII do RICMS-BA, omitindo-se do pagamento do ICMS incidente sobre tais operações.

O Defendente alegou que tais operações são amparadas por regra constitucional e legal de não incidência do imposto estadual, eis que destinadas ao processo de industrialização de mercadorias. Disse que o crédito tributário de ICMS foi constituído com base nos contratos de compra e venda firmados para aquisição de energia elétrica, a mencionada operação foi destinada ao ciclo de produção/fabricação inerente às suas atividades empresariais, hipótese de não incidência do imposto por previsão legal e constitucional.

Afirmou que a legislação estadual estabelece a não incidência do imposto na cadeia de produção para a fabricação/produção de adubos e fertilizantes. Transcreveu o art. 3º, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Constata-se que a aquisição interestadual de energia elétrica, objeto da autuação, se destina à utilização no processo fabril do Autuado, que não industrializa a energia elétrica adquirida e nem vende ou transfere para terceiro, porque o estabelecimento autuado é exclusivamente consumidor final da energia adquirida.

Conforme relatado pelo Autuante, o levantamento fiscal foi realizado com as notas fiscais de aquisição da energia elétrica, restando comprovando que a aquisição da energia elétrica foi efetuada sem tributação, e os documentos fiscais se encontram identificados no demonstrativo elaborado pelo Autuante na apuração do imposto devido.

O Defendente mencionou o art. 3º, inciso III da Lei nº 7.014/96 (abaixo reproduzido) para justificar o seu posicionamento quanto à falta de recolhimento do imposto.

Lei nº 7.014/96

Art. 3º O imposto não incide sobre:

...

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

Entendo que o mencionado dispositivo legal, ao se referir “quando destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração”, se reporta à comercialização e industrialização ou geração da própria energia elétrica adquirida por estabelecimentos em outros Estados. Portanto, nada tendo a haver com a atividade industrial exercida pelo estabelecimento destinatário, e ora autuado, que não atua no setor elétrico comercializando, industrializando ou gerando energia elétrica.

Não há dúvidas quanto ao tratamento dado pelo Defendente à energia elétrica adquirida, considerando a sua informação de que atua na fabricação/produção de adubos e fertilizantes, destinados à produção de alimentos do Brasil e o ciclo produtivo dessas atividades é composto por diversas etapas, desde a produção do ácido sulfúrico, passando pelo processo de moagem e acidulação, granulação/farelado até o processo de mistura/ensaque para fins de produção de fertilizantes, todos os quais demandam da utilização da energia elétrica adquirida no AMBIENTE DE CONTRAÇÃO LIVRE – ACL, ou seja, o emprego da energia elétrica no seu processo de industrialização.

Vale mencionar o voto vencedor, em julgamento na 2ª Instância desse CONSEF, prolatado pelo ilustre Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, em matéria idêntica no Acórdão CJP Nº 0305-11/19, com a conclusão 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”.

Do mencionado voto, ainda destaca-se: “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.

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". Decisão Normativa CAT 3, de 24-02-2005, Publicada DOE de 25-02-2005, de cujo texto foram extraídos os trechos reproduzidos.

Dessa forma, entendo que as operações autuadas se enquadram em autêntica hipótese de incidência, sendo correta a exigência de recolhimento do ICMS no presente lançamento.

O Autuado também alegou que há ilegitimidade na cobrança, porque a base de cálculo do ICMS tomou por base a demanda da potência contratada de energia elétrica e não a efetivamente consumida, divergindo do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, em sistemática de repercussão geral, no Recurso Extraordinário n.º 593.824 (Tema n.º 176).

O Autuante esclareceu que a definição da base de cálculo é prevista no artigo 400 do RICMS-BAHIA (abaixo reproduzido), utilizou como base de cálculo exatamente o valor das notas fiscais emitidas pelo remetente da energia elétrica adquirida pelo Impugnante, conforme demonstrativo do cálculo da substituição tributária nas aquisições interestaduais de energia elétrica, folha 04.

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.(grifo nosso)

Considerando que o cálculo do imposto foi efetuado com base no que estabelece a legislação tributária deste Estado, este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Na remota hipótese de manutenção da infração e da incidência do ICMS na aquisição de energia elétrica, o Autuado entendeu ser cabível sopesar que a mesma operação faz jus ao creditamento do imposto, inexistindo prejuízo ao Erário para motivar a autuação fiscal.

Em relação ao direito e escrituração de crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, em especial o art. 309 do RICMS-BA/2012 e arts. 28 a 31 da Lei 7.014/96, e nesta fase processual não cabe a compensação de crédito fiscal de imposto, os créditos fiscais podem ser utilizados na compensação prevista para o regime normal de apuração do imposto a recolher, ou para pagamento de débito.

O Defendente alegou, ainda, que deve ser afastada a multa de ofício cominada pela Autoridade Administrativa no ato de lançamento do crédito tributário, eis que revela natureza confiscatória, incompatível aos princípios constitucionais da Vedação ao Confisco, da Proporcionalidade e Razoabilidade.

Afirmou que referida multa, além de inadequada, é extremamente onerosa, visto que afronta princípios constitucionais, perfazendo imposição sancionatória fundada em norma infraconstitucional que não se coaduna com as prescrições contidas na Constituição Federal, sendo imperiosa sua redução.

Quanto à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e como já mencionado neste voto, não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Por fim, o Defendente requer que as intimações relativas ao presente PAF sejam realizadas em nome do seu patrono, sob pena de nulidade, consoante disposição do art. 272, § 2º, do CPC e dos arts. 108 e 109, ambos do RPAF/BA.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, em razão da exclusão pelo

Autuante do débito já incluído em outro Auto de Infração, relativo ao período de 01/01/2017 a 31/12/2017.”

A 3ª JF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

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. 415 a 431, mediante o qual aduz as seguintes alegações.

Preliminarmente, alega nulidade da autuação por ausência de requisito formal, uma vez que não lhe foi oportunizada a ampla dilação probatória quando da apuração dos fatos geradores pela D. Autoridade Fiscal.

Embora o acórdão recorrido tenha entendido que a Autoridade Fiscal cumpriu com todos os requisitos formais do lançamento, insiste que o procedimento fiscal, iniciado somente com a intimação acerca da lavratura do Auto de Infração, impossibilitou a Recorrente de prestar esclarecimentos acerca dos fatos gerados que deram origem à presente autuação. Transcreve o texto do art. 142 do Código Tributário Nacional, para concluir, em seguida, que, da análise do aludido dispositivo legal, verifica-se a imposição à Fiscalização (atividade vinculada e obrigatória) do dever de averiguar a concreta ocorrência do fato nos termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando, tipificando-a e quantificando-a de forma correta.

Argumenta que, caso a Autoridade Fiscal tivesse, antes de lavrado o Auto de Infração, solicitado esclarecimentos à Recorrente, teria verificado que a energia elétrica adquirida pela Recorrente é quase que integralmente (91,5% da energia elétrica adquirida) utilizada na industrialização dos produtos que fabrica. E por utilizar a energia elétrica em processo de industrialização, defende não estar sujeita à tributação pelo ICMS ao Estado da Bahia (Estado de Destino da operação), nos termos do artigo 3º, inciso III da LC 87/96 e artigo 3º, inciso III da Lei Estadual nº 7.014/96.

Alega que o lançamento não pode ser realizado com base em “suposições” fiscais ou na incompleta averiguação dos fatos e documentos, mas sim, em verdadeira investigação pela Autoridade Administrativa, que se encontra vinculada ao princípio da verdade material, que lhe exige a expedição de atos pautados na substância e na realidade e não na suposição. Argumenta que de nada vale, para atendimento ao princípio da legalidade, um ato administrativo que atende aos mais específicos requisitos formais, mas não ao seu conteúdo substancial. Caberia, portanto, à Autoridade Fiscal, em respeito aos princípios e normas que regem as atividades da Administração, examinar todos os fatos com o objetivo de verificar se as operações realizadas pela Recorrente estariam ou não sujeitas à tributação pelo ICMS. E, ao não proceder dessa forma, acabou viciando todo o ato de lançamento.

Diante do exposto, conclui restar demonstrado que o Processo Administrativo é nulo, de sorte que deve ser dado provimento a presente Impugnação, para que seja reconhecida a nulidade da autuação, com seu consequente cancelamento.

No mérito, alega não incidência do ICMS nas aquisições de energia elétrica destinadas à industrialização, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CF/88, artigo 3º, inciso III da LC nº 87/96 e artigo 3º, inciso III da Lei Estadual nº 7.014/96. Pontua que, diversamente do que entendeu o acórdão recorrido, a não incidência do ICMS quando da aquisição de energia elétrica não está restrita aos processos de comercialização e industrialização da própria energia elétrica. Pelo contrário, diz a norma que “*não incidirá o ICMS sobre as aquisições interestaduais de energia elétrica que forem utilizadas em processo de industrialização*”. E, no presente caso, assegura não restarem dúvidas de que a Recorrente utiliza a energia elétrica adquirida, como insumo, no processo de industrialização das mercadorias que comercializa. Assim, entende que o entendimento do acórdão recorrido viola frontalmente o disposto no artigo 2º, § 1º, III da Lei Complementar nº 87/96 e, portanto, não merece prosperar.

Transcreve o texto do artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CF/88, bem como o art. 2º, § 1º, inc. III da Lei Complementar nº 87/96 e, ainda, o texto do art. 3º, inciso III, da Lei Estadual nº 7.014/96, para apoiar a ideia de que somente há incidência do ICMS sobre a entrada, no estado destinatário, de

energia elétrica quando não destinada à comercialização ou à industrialização. Conclui, portanto, de que não há dúvidas de que os dispositivos citados afastam a incidência do ICMS nas operações interestaduais de energia elétrica quando destinadas à industrialização.

Faz uma breve referência ao teor do acórdão recorrido, para contrapor-se, argumentando que não faria qualquer sentido se admitir que apenas está imune, de tributação, a energia elétrica adquirida de outro Estado nos casos em que a própria energia elétrica se destina a ser industrializada quando, como é notório, não se praticam operações de industrialização de energia, pois não é de se presumir que o legislador tenha previsto uma situação inexistente para ensejar um dado tratamento tributário.

Ensina que o conceito de industrialização, para fins de IPI, diz respeito à modificação da própria mercadoria, ou seja, que realize uma operação que modifique a sua natureza. Já no caso do ICMS, que tem em sua natureza não a mercadoria em si e a circulação que dela decorre, a expressão “industrialização” a que se refere o art. 3, III da Lei Kandir, claramente se refere à operação de circulação de mercadorias destinadas a um processo de industrialização - ou seja, utilizada como insumo. Argumenta que, além de absolutamente irracional, visto esvaziar de conteúdo uma das situações previstas em lei como suscetíveis de ensejar um determinado tratamento tributário, a interpretação do Fisco ignora por completo o fundamento da norma. Com efeito, ao prever que o ICMS incide sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de energia elétrica, quando não destinada à comercialização ou à industrialização, quis o legislador complementar (em desrespeito, aliás, às normas e preceitos constitucionais, como anteriormente comprovado) assegurar a tributação da energia integralmente no Estado de destino, estabelecendo dois momentos em que isto ocorreria: “*(i) no caso do consumo final, no momento em que entrasse no estabelecimento, já que estaria encerrado o ciclo produtivo; e (ii) no caso das indústrias, no momento da saída, já que a energia, como insumo integrante do custo do bem final, seria necessária e efetivamente tributada quando da posterior saída do produto industrial*”.

Assim, defende que, considerando que a energia elétrica consumida no processo industrial de fabricação de bens, tributados posteriormente pelo ICMS, compõe o custo de produção e, em última análise, a base tributável da operação subsequente, tem-se que o objetivo do legislador complementar ao adotar essa sistemática foi transferir integralmente a arrecadação do ICMS em operações interestaduais de sua natureza ao Estado destinatário. Logo, se a Recorrente utiliza a energia elétrica que adquire no processo de industrialização dos produtos que fabrica, conforme atestou Laudo Técnico que comprova que 91,5% de toda a energia elétrica que adquire é utilizada no processo de fabricação e produção de adubos e fertilizantes, com exceção dos organominerais, não há de se exigir ICMS nas suas aquisições interestaduais. Transcreve julgado do poder judiciário em apoio aos seus argumentos.

Dessa forma, conclui que, ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido, o termo “industrialização” previsto no artigo 3º, inciso III da LC 87/96 e artigo 3º, inciso III da Lei Estadual nº 7.014/96, diz respeito ao processo de industrialização de determinado bem ou produto - e não apenas à industrialização da própria energia elétrica.

Na hipótese de não se entender pelo cancelamento da autuação em razão da aplicação do artigo 2º, § 1º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96, sustenta, subsidiariamente, que não ocorreu qualquer prejuízo ao Erário Público em razão do procedimento adotado pelo Recorrente que justifique a manutenção da autuação. Explica que, pelo fato de 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.

Ou seja, considerando que as operações subsequentes às operações de aquisição de energia elétrica são devidamente tributadas (e incluem, em sua base, o custo da energia elétrica) e considerando, também, que o montante que tivesse sido eventualmente pago a título de ICMS nas operações de aquisição de energia elétrica seriam computados como crédito para abater o

imposto devido na operação subsequente, conclui que o resultado econômico é o mesmo, quer seja no cenário em que houve pagamento do ICMS na entrada da energia elétrica, quer seja no caso concreto. Portanto, por mais esse motivo, sustenta ser necessário que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para que seja cancelado o Auto de Infração objeto da presente demanda.

Na hipótese de ser mantida a exigência fiscal, pugna pela revisão da base de cálculo do ICMS, pois tomou por base a demanda da potência contratada de energia elétrica e não a efetivamente consumida, divergindo do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, em sistemática de repercussão geral, no Recurso Extraordinário nº 593.824 (Tema nº 176).

Argumenta que a metodologia aplicada para o cálculo do suposto ICMS foi a do artigo 400 do RICMS/BA que toma por base *“o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica”*. Ocorre que, analisando os Contratos de Compra e Venda para a aquisição de energia elétrica, verifica-se que as quantias pagas não guardam correlação direta à demanda efetivamente usufruída após a formalização do acordo. A título de exemplo, as condições de pagamento firmadas no Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica com a NC ENERGIA S/A utilizam de fórmula aritmética com aplicação da energia contratada, a energia consumida e o preço de venda. Transcreve cláusula contratual citada, à folha 427.

Assim, sustenta que, ao fazer uso dos recolhimentos efetuados pela Recorrente no cumprimento das condições dos Contratos de Compra e Venda, a fiscalização incorreu em equívoco pelo alargamento da base de cálculo do imposto, que deve considerar, exclusivamente, a demanda consumida de energia elétrica. Isso porque a regra matriz de incidência do ICMS pressupõe a efetiva circulação de mercadorias, que não se confirma pela mera celebração de contratos, muito menos perfazendo sua base de cálculo o valor da contraprestação que não atinente à demanda de potência efetivamente utilizada.

Portanto, na remota chance de a autuação fiscal ser mantida, de rigor seja retificada, para que a base de cálculo utilizada pela Autoridade Fiscal seja alterada, a fim de que seja recalculado o ICMS supostamente devido, considerando como base de cálculo a energia elétrica efetivamente utilizada pela Recorrente.

Ainda subsidiariamente, na hipótese da manutenção da exação, defende que os juros cobrados devem ser limitados ao percentual estabelecido para os tributos federais, no caso a SELIC, conforme o já reconhecido pelo E. STF. Informa que, segundo entendimento jurisprudencial pacífico, a SELIC deve ser adotada para a recomposição dos créditos tributários e não tributários, não podendo então ser ultrapassado pelo legislador Estadual. Ocorre que o Estado ao atribuir um índice superior ao aplicado pela União estaria violando a competência definida pela Constituição Federal no art. 24, ao legislar sobre direito financeiro sem autorização constitucional. Transcreve jurisprudência em apoio aos seus argumentos.

Por fim, alega exorbitância da multa de 60%, à qual não poderia ser exigida nestes termos, tendo em vista seu caráter confiscatório. Transcreve jurisprudência do STF para apoiar a ideia de que seja declarada nula a autuação, ou reduzido o percentual da multa.

Ante o exposto, requer seja conhecido e acolhido o presente Recurso Voluntário, reformando parcialmente a Decisão proferida para o fim de julgar integralmente insubsistente o Auto de Infração em questão, frente as nulidades arguidas e aos fundamentos de mérito apresentados.

Subsidiariamente, havendo manutenção da decisão, que seja recalculado o ICMS considerando como base de cálculo a energia elétrica efetivamente utilizada pela Recorrente, ou ainda, reduzida a multa a ser aplicada ao contribuinte para o patamar mínimo previsto na legislação estadual.

Nesses termos, pede deferimento.

VOTO

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 3ª JF (Acórdão Nº 0206-03/22-VD) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$1.257.290,06 para o montante de R\$676.605,55, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, 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, estando conectado diretamente à Rede Básica de transmissão para fins de seu próprio consumo, ...”*. O Sujeito Passivo se opôs ao levantamento fiscal, alegando, dentre outras coisas, que o presente Auto de Infração incorre em duplicidade de exigência fiscal, uma vez que os valores objeto deste lançamento coincidem com aqueles outros lançados no Auto de Infração nº 269358.0008/18-4.

Em sua informação fiscal, o autuante acolhe a alegação defensiva, oportunidade em que assim se manifesta:

“Quanto a exigência de cancelamento da cobrança do ICMS referente ao período de 01/01/2017 a 31/12/2017, em razão de que essas ocorrências já foram lançadas através do Auto de Infração n. 2693580008/18-4, reconhecemos ser pertinente a alegação da defesa, pois efetivamente esse período já havia sido lançado.”

Examinando o Auto de Infração citado, é possível constatar que, efetivamente, exige ICMS relativo ao exercício de 2017 e relativo ao mesmo tipo infracional, evidenciando que o autuante incorreu em equívoco, como reconhece.

Assim, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, rejeito a alegação preliminar de nulidade por falta de oportunização de dilação probatória, pois a lavratura do Auto de Infração não encerra a possibilidade de produzir provas, por parte da recorrente, já que não assume caráter de constituição definitiva do crédito tributário.

De fato, a constituição do crédito tributário somente se perfectibiliza após o trânsito em julgado do processo administrativo fiscal, cujo iter consiste em uma ampla dialética processual, onde o Sujeito Passivo pode produzir, de forma ampla e irrestrita, as provas que julgue necessárias à elisão do lançamento.

Assim, não merece acolhida a alegação preliminar.

No mérito, como já dito, a conduta infratora 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, estando conectado diretamente à Rede Básica de transmissão para fins de seu próprio consumo, ...”*.

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, 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. 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;

...”

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;

...”

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.

Reproduzimos, 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 acrescidos).”

Assim, o Convênio ICMS 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.”*

Nessa mesma linha é o entendimento da PGE/PROFIS, que se manifestou nos autos do Processo Nº: PGE2019334911-0, relativamente a Auto de Infração lavrado contra a empresa BRIDGETSONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, conforme abaixo:

“Consulta-nos o ilustre Conselheiro da 2º CJF do CONSEF, no seu arrazoadado de fls. 212/213, acerca da seguinte questão:

“(…)

Assim, com vistas a esclarecer esse ponto, esta 2º CJF deliberou por converter feito em diligência à PGE/PROFIS, com vistas a que aquele órgão emita o parecer jurídico pertinente, esclarecendo a presente controvérsia e respondendo à seguinte questão.

1) Incide ICMS nas entradas de energia elétrica, quando decorrentes de operações interestaduais, destinadas à industrialização de pneus, à luz do disposto no art. 2º, § 1º, inciso III da LC 87/96 e da jurisprudência do STJ (vide RESP 1.340.323/RS e Resp 1.322.072/RS)? Ou trata-se de hipótese de não incidência?”

É o relatório, passemos ao exame do questionamento.

Em apertado exame da questão, extrai-se que o ponto de dissenso entre a tese do autante e do autuado reside na intelecção da extensão da não incidência do ICMS nas operações de compra de energia elétrica em operações interestaduais - realizadas em ambiente de Contratação Livre - quando destinadas à industrialização.

Segundo entendimento do autuante, a não incidência do ICMS sobre as operações interestaduais de energia elétrica só ocorreria quando o processo de industrialização tivesse como objeto a própria energia elétrica, não se aplicando, desta forma, às operações industriais de outros produtos.

Numa posição contrária, sustenta o recorrente que a energia elétrica comprada em operação interestadual, quando utilizada como insumo ou força motriz num processo fabril de outro produto, não sofreria a incidência do ICMS, com amparo na Lei Complementar nº 87/96 e CF/88.

Em suma, reside a questão em apreço tão-somente sobre a situação da energia elétrica num processo fabril e, por consequência, a incidência ou não do ICMS, caso seja a mesma “agente” na industrialização de outros produtos, ou, doutro modo, seja o objeto a ser industrializado.

Pois bem, vestibularmente impõe-nos sublimar que não existe dúvida sobre a incidência do ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica, na entrada no território baiano, quando para fins de consumo.

Assim preconiza o inciso II da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 77/2011 e o art. 400 do Decreto nº 13.780/12, verbis:

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas e interestaduais, correspondentes à circulação de energia elétrica, desde a sua importação ou produção até a última operação da qual decorra a sua saída com destino a estabelecimento ou domicílio onde deva ser consumida por destinatário que a tenha adquirido por meio de contrato de compra e venda firmado em ambiente de contratação livre, a: (Redação do caput dada pelo Convênio ICMS Nº 11 DE 30/03/2012).

I - empresa distribuidora que praticar a última operação em referência por força da execução de contratos de conexão e de uso da rede de distribuição por ela operada, firmados com o respectivo destinatário que deva se conectar àquela rede para fins do recebimento, em condições de consumo, da

energia elétrica por ele adquirida de terceiros;

II - destinatário que, estando conectado diretamente à Rede Básica de transmissão, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio para fins do seu próprio consumo.

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.

Doutra banda, a Lei Complementar nº 87/96 dispõe:

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.

...

Art. 3º O imposto não incide sobre:

...

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

...

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

...

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

...

Nesta ordem, a locução “quando não destinados à industrialização ou à comercialização” deve ser interpretada em conjunto com a lógica da incidência do ICMS nas aquisições interestaduais de energia elétrica para uso e consumo do destinatário.

A par dessa contextualização, tem-se como inequívoca que a expressão “industrialização”, para fins de não incidência sobre operações interestaduais com energia elétrica, deve ser interpretada dentro duma lógica de finitude do produto, uma vez que todo processo fabril, em regra, é um processo também de consumo de algo.

Logo, neste aspecto, temos como evidente que o termo industrialização utilizado para definição da não incidência nas situações acima alinhadas deve estar atrelado à industrialização da própria energia, com amparo nas definições firmadas na Legislação do IPI.

Não há que se falar em não incidência quando existente um processo fabril de outro produto, 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 mesmo.

Por conseguinte, neste contexto, podemos firmar que só podemos considerar o termo “industrialização”, para fins de definição da incidência do ICMS, como o processo mediante o qual se obtém a transformação da própria energia elétrica, como na hipótese da redução da voltagem, seguindo conceito de industrialização tragado da legislação do imposto sobre produtos industrializados – IPI e do art. 46 do CTN, ou seja, quando da existência de qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoar para o consumo.

Trocando em miúdos, somente se pode considerar não incidente o ICMS quando a própria energia seja destinada à industrialização, submetendo-se a alguma operação que lhe modifique a própria natureza ou finalidade, ou, ainda, quando aperfeiçoada para o consumo.

Deste modo, pode-se concluir com segurança que haverá incidência do ICMS sobre a comercialização de

energia elétrica destinada a um processo de industrialização, como, por exemplo, na cadeia produtiva do alumínio, onde a energia é o principal insumo, não incidindo, ao contrário, quando a mesma sofrer qualquer espécie de industrialização.

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu no REsp 13.403-23 que o Fisco pode cobrar Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre operações de compra e venda de energia elétrica interestaduais, desde que a compradora consuma a energia em processo de industrialização e comercialização de outro produto, que não a própria energia.

Segundo o STJ só estaria isenta do imposto se as empresas revendessem a energia elétrica para outras companhias, ou se industrializassem a própria energia.

Logo, se existir industrialização ou comercialização, sem ser consumida, a energia elétrica está fora do âmbito da incidência do imposto, entretanto, não estará se for utilizada no processo de industrialização ou comercialização de outros produtos, uma vez que seguirá na cadeia de circulação econômica do bem.

É o parecer, encaminhe-se o presente à Procuradora Assistente do PGE/PROFIS/ NCA para análise.

Quanto à alegação de que não houve prejuízo ao erário, não pode ser acolhida pois o creditamento (que não ocorreu) é uma mera consequência do recolhimento prévio, a que estava obrigada a fazer a Recorrente. Ainda assim, é inegável que a unidade industrial não pode se creditar de todo o imposto incidente no consumo de energia elétrica, já que deve excluir aquele montante ligado à área administrativa, além de estar obrigado a estornar o crédito relacionado às saídas isentas e não tributáveis.

Quanto à solicitação de exclusão da base de cálculo dos valores correspondentes à demanda contratada, incorre em equívoco o Sujeito Passivo, pois tal componente do preço da energia elétrica só existe no **ambiente de contratação regulada**, quando o destinatário do insumo citado se obriga a pagar por toda a energia elétrica gerada, ainda que não consumida, vez que se trata de linha de transmissão exclusiva.

Não ocorre esta cobrança, todavia, no ambiente de contratação livre (que é o caso dos autos), pois o consumidor só paga pela energia efetivamente extraída da Rede Básica de Transmissão, tronco comum que corta todo o território brasileiro, de norte a sul. Não há, portanto, nesta modalidade contratual, justa causa para cobrança da energia demandada, já que, a energia que deixa de ser consumida por um usuário, é extraída e consumida pelos demais estabelecimentos conectados à Rede Básica, incorrendo perda.

Quanto ao pedido de limitação dos juros à Taxa SELIC, é importante destacar que os juros são cobrados com base no Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), aprovado pela Lei nº 3956/81, cujo art. 102, inciso II, assim disciplina:

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

...

II - se reclamados através de Auto de Infração, 1% (um por cento) por cada mês ou fração seguinte, a partir de 30 (trinta) dias de atraso.

...”

Sendo matéria regulada por lei, é defeso a este colegiado negar-lhe aplicação.

Por fim, quanto à alegada exorbitância da multa, trata-se, igualmente, de matéria reservada à lei, infensa, portanto, a alteração por meio deste colegiado administrativo.

Do exposto, Nego, portanto, Provimento ao Recurso Voluntário.

Ex-positis, NEGO PROVIMENTO a ambos os recursos.

VOTO DIVERGENTE

Com o devido respeito ao nobre relator, quero pedir vênica, para apresentar entendimento divergente, com base nos argumentos a seguir apresentados.

A controvérsia no que tange a este assunto, já vem há tempos sendo discutidas e tem sido

decidida por voto de qualidade neste Conselho de Fazenda, como ocorreu nos seguintes julgados da 2ª CJF, Acórdãos CJFs N^{os} 0308-12/19 e 0139-12/20-VD.

Nesta esteira, é preciso verificar o que diz a Carta Magna, em seu art. 155, § 2º, X, alínea “b”, abaixo transcrito:

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

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

...
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

...
X - não incidirá:

...
b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

Inclusive como citado no voto do Ilustre Conselheiro Anderson Ítalo Pereira, no Acórdão CJF nº 0330-11-22, é clara que a Constituição Federal de 1988 estabelece que o ICMS não incide nas aquisições interestaduais de energia elétrica, pouco importando as condições de aquisição ou a sua destinação, seja a consumidor final ou não, vendo como correta a interpretação de que a expressão “operação que destinem” engloba tanto a saída como a entrada, especialmente porque o legislador constituinte soube se referir expressamente à entrada ou à saída quando assim entendeu que deveria fazê-lo e neste caso, é preciso respeitar a vontade política do legislador complementar, como ressaltou o Min. Gilmar Mendes no RE 748.543/RS, e não há dúvida que este pretendeu desonerar as operações relativas à comercialização e à industrialização, postergando a incidência da tributação interestadual da energia para a saída subsequente, se observarmos a eloquente repetição de disposições neste sentido no inciso III, do § 1º do art. 2º e no inciso III, do art. 3º da LC 87/96, quando trata das hipóteses em que o tributo incide ou não e também quando estabelece o seu contribuinte (art. 4º, IV), o local da operação ou prestação (art. 11, I, “g”) e do seu fato gerador (art. 12, XII):

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.

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

...
III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

...
Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

...
IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

...
Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do

estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

...

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

...

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

...

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

O que é energia elétrica? Segundo o Wikipedia, Energia elétrica é uma forma de energia que se origina da energia potencial elétrica, baseada na **geração** de diferenças de potencial elétrico, permitindo estabelecer corrente elétrica entre dois pontos e os fenômenos físicos envolvidos. Pode ser obtida também a partir da energia cinética.

Ora, não há como concordar que a industrialização aí mencionada é a da própria energia elétrica, mesmo por que, a operação de energia elétrica é considera “geração” e não industrialização, seja porque não há qualquer disposição neste sentido, seja porque o próprio acórdão não apresenta qualquer referência nesse sentido.

Diante de todo o exposto, dirijo do nobre relator para DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recursos de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 217359.0018/21-6, lavrado contra **GICS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$676.605,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Evalda de Brito Gonçalves, Anderson Ítalo Pereira e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de março de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EVALDA DE BRITO GONÇALVES - VOTO DIVERGENTE
(Recurso Voluntário)

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS