

**A. I. Nº** - 278868.3003/12-6  
**AUTUADA** - MIRABELA MINERAÇÃO DO BRASIL LTDA.  
**AUTUANTE** - LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA, JOSÉ MARCELO PONTES, JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO e LUCIANA MATHIAS DE ALMEIDA  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 16/05/2013

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0049-05/13

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. DESPESAS ACESSÓRIAS. TUST. Inclui-se na base de cálculo do ICMS, nas operações com energia elétrica, a TUST - Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão. A legislação de regência do ICMS atribui ao consumidor de energia elétrica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento. A TUST constitui despesa acessória da operação de fornecimento. 2. ENTRADAS DE ENERGIA ELÉTRICA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. CONSUMO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Em relação à energia elétrica contratada no ambiente da ACL (contratação livre) não se pode estabelecer qual a origem do produto: se decorrente de operação interna ou em operação interestadual. Nessa situação, a tributação se dará somente por ocasião das saídas dos produtos resultantes da industrialização. Não incidência do tributo nas operações interestaduais que destinem energia elétrica para a atividade de industrialização de mercadorias. Item improcedente. Não acatado o pedido de exclusão ou redução da penalidade, por descumprimento de obrigação principal, ao argumento da desproporcionalidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 26/09/2012, para exigir ICMS, no valor total de R\$2.154.776,08, pelo cometimento das seguintes infrações:

*INFRAÇÃO 01 – Deixou o Contribuinte de recolher o ICMS incidente sobre a conexão e uso dos Sistemas de Transmissão na entrada de Energia Elétrica no seu estabelecimento consumidor ligado à rede básica. Não tendo sido, a operação, escriturada nos livros fiscais próprios e sequer emitida a correspondente Nota Fiscal de entrada, (acostado demonstrativo do cálculo dos valores do imposto devido - demonstrativo de débito TUST, fls. 10/12) – meses de outubro de 2009 a dezembro de 2011. Valor da infração: R\$ 2.117.707,29, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. IV, “h”, da Lei nº 7.014/96 ;*

*INFRAÇÃO 02 – Deixou o contribuinte de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento, em caso de posição devedora no mercado de curto prazo, relativo às liquidações junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE ou ao Mercado Atacadista de Energia – MAE. Não tendo sido a operação escriturada nos livros fiscais próprios e sequer emitida a correspondente Nota Fiscal de entrada, (acostado demonstrativo de cálculo do imposto devido – demonstrativo de débito – CCEE, fls. 13/15) – meses de setembro a dezembro de 2009; fev, mai, jun, ago, set, nov e dez de 2010; jan, fev, set, out e nov de 2011. Valor da infração: R\$ 37.068,79, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. IV, “h”, da Lei nº 7.014/96.*

Anexadas ao PAF notas fiscais - conta de energia elétrica (fls. 16/66), emitidas pela Afluente Geração e Transmissão de Energia Elétrica S.A. (Grupo Neoenergia) e pela CHESF (Cia Hidroelétrica Do São Francisco).

Foi apresentada impugnação ao lançamento de ofício, anexada às fls. 77 a 99, subscrita por advogados com procuração nos autos (fl. 102).

O contribuinte, inicialmente, discorreu sobre a inteligência do art. 155, II, da Constituição e também em relação às disposições do art. 9º da Lei nº 9.648/98 e do art. 114 do CTN. Enfatizou que existe uma distinção entre compra e venda de energia elétrica e contratação do uso dos sistemas de transmissão/distribuição de energia.

Pontuou que com o novo mercado de energia elétrica do Brasil e sua novel regulamentação, entre outras, separou a atividade de produção de energia elétrica (apta a incidir o ICMS) da distribuição. A distribuição, classificada como atividade-meio, era inclusa na base de cálculo do ICMS - mercadoria e agora, por ser feita por Pessoa Jurídica autônoma, não tem, segundo a defesa, qualquer possibilidade de se enquadrar na hipótese de incidência do imposto.

Destacou que o art. 15, § 6º, da Lei nº 9.074/95 assegura aos negociantes de energia elétrica o direito de uso das linhas de transmissão e distribuição, mediante contraprestação a ser paga aos mantenedores das redes elétricas (no caso dos autos, a TUST - Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão).

Afirmou ser prática dos fiscos estaduais, inclusive do fisco baiano, fazer incidir o ICMS sobre a transmissão de energia, integrando a TUST na base de cálculo do imposto, conforme estabelecido, no art. 571-B, do RICMS/BA/97, que atribui ao consumidor de energia elétrica *“a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento”*.

A defesa, todavia, entende que se trata de um claro erro de interpretação dos fatos e da norma legal, sendo que tal linha está eivada de claríssimas inconstitucionalidades e ilegalidades, que têm sido rechaçadas pelos tribunais.

Em seguida, destacou que o art. 155, II, da Constituição instituiu a cobrança de ICMS sobre a circulação de mercadorias, mas o valor pago em virtude do direito de uso de redes de transmissão de energia não está vinculado à energia efetivamente consumida, mercadoria cuja transferência de titularidade enseja a cobrança de ICMS. Ressaltou que o estabelecimento produtor de energia elétrica se insere na rede de distribuição sem qualquer destinatário específico para consumi-la, impossibilitando o vínculo entre a energia transmitida e a energia contratada. Já o fato gerador do ICMS para fins de energia elétrica se dá no momento em que esta é consumida pela empresa, ou seja, da real transmissão de energia armazenada na linha de transmissão da concessionária de serviço público para o estabelecimento do consumidor, e não de sua saída do produtor.

A defesa argumenta que a legislação regente do contrato de transmissão de energia elétrica determina que não se pode confundir a contratação da transmissão com a compra e venda de energia elétrica, conforme o “caput” do art. 9º da Lei nº 9.648/98, abaixo transcrito:

*“... para todos os efeitos legais, a compra e venda de energia elétrica entre concessionários ou autorizados deve ser contratada separadamente do acesso e uso dos sistemas de transmissão e distribuição”.*

Destacou mais à frente que art. 114 do CTN é claro ao caracterizar o fato gerador do imposto como sendo *“a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”*. No caso em tela, disse que só pode haver fato gerador do ICMS quando há o efetivo consumo de energia elétrica, o que não ocorre na simples utilização das linhas de distribuição, já que, nessa hipótese, inexistiria qualquer circulação de mercadoria, com transferência de titularidade.

A contratação do uso do sistema de transmissão, para a defesa, não se confunde com a aquisição de energia elétrica, e isso, por si só, já bastaria para impedir a inclusão de tais encargos na base de cálculo do ICMS.

A defesa argumentou ainda que a relação ICMS - Mercadoria não poderia ser transposta para o caso em exame, visto que a “*disponibilidade jurídica*” de um bem diz respeito ao poder de disposição integrante do conceito de “*propriedade*”, isto é, significa o poder de alienar bens. Todavia, não se poderia falar que o contrato de cessão do direito ao uso de sistema de distribuição de energia conferia à autora o direito de alienar qualquer mercadoria. No caso concreto, o termo “*disponibilização*” pode ser entendido apenas como “*permissão de acesso*” à rede de distribuição, mas nunca como transferência do poder de alienar mercadoria.

Destacou ainda, na linha de exclusão da incidência do ICMS, que jamais o direito ao uso da rede de distribuição de energia pode ser confundida com conceito de mercadoria, pois, conforme leciona o tributarista Roque Antonio Carrazza, “*só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria*”. Por força do art. 83, I, do Código Civil, o bem móvel qualificado como mercadoria é a energia elétrica, e não o direito ao uso do seu sistema de distribuição, razão pela qual apenas a transferência da titularidade da energia elétrica poderia ser tributada pelo ICMS.

Fixadas essas premissas, a defesa enfatiza que o ICMS também não pode incidir sobre um encargo afeto à cessão do direito ao uso da rede de distribuição de energia elétrica, na medida em que tal negócio jurídico não implica a transferência de titularidade de mercadoria. Reitera que esta situação por si só afasta a possibilidade de inclusão do referido encargo na base de cálculo do imposto.

Asseverou que a Constituição da República reservou aos Estados, em seu art. 155, II, competência para tributar operações de transferência de titularidade de mercadorias, mas se a base de cálculo do imposto for alargada para abarcar o valor de outra atividade que não a dita transferência de titularidade, restará, por vias indiretas, desfigurada a materialidade do imposto.

Nesse ponto, citou lições de Rubens Gomes de Souza, reproduzida por Geraldo Ataliba (*in* Hipótese de incidência tributária. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 112-113):

*“Se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponderia à definição de sua incidência. Assim, um imposto sobre vendas e consignações, mas calculado sobre o capital da firma, ou sobre o valor do seu estoque, em vez de o ser sobre o preço da mercadoria vendida ou consignada, claramente não seria um imposto de vendas e consignações, mas um imposto sobre o capital ou sobre o patrimônio.*

(...)

*Por outras palavras, a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência defina a natureza do tributo e determine a escolha da sua base de cálculo. Mas, quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência, então a ordem normal das coisas se inverte, e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não pela definição legal da incidência. Esta última fica, assim, reduzida a uma simples afirmação vazia de sentido, porque desmentida pela determinação legal de se calcular o tributo sobre circunstâncias outras, que com ela não tenham relação, ou que dela não decorrem necessariamente (Rubens Gomes de Souza, parecer, in RT 227/65-66)”;*

Frente a essas lições doutrinárias a defesa sustenta que não deve haver tributação da TUST pelo ICMS.

Esclareceu ainda que esse encargo não pode ser enquadrado em nenhuma das hipóteses de acréscimos à base de cálculo do ICMS previstas pela Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, § 1º, II, a e b), já que:

⇒ não é seguro, juro ou desconto condicional;

⇒ não é despesa paga, recebida ou creditada entre o vendedor e o comprador da energia;

*⇒ não é frete em transporte efetuado pelo próprio remetente ou por terceiro por conta e ordem deste e cobrado em separado do comprador.*

Em relação a esse último ponto, sustenta o transporte pressupõe a identidade entre a coisa confiada ao transportador e aquela entregue ao destinatário, mesmo que se trate de bem fungível. À luz do Código Civil de 2002, cujas definições, *ex vi* do art. 110 do CTN, balizam a compreensão que se deve ter do art. 155, II, da Constituição, que atribui aos Estados, competência para a instituição do ICMS, fez menção aos Arts. 730, 743, e 744 do estatuto civil, relacionados com o contrato de transporte, conforme transcrito abaixo:

**Art. 730.** *Pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas.*

**Art. 743.** *A coisa, entregue ao transportador, deve estar caracterizada pela sua natureza, valor, peso e quantidade, e o mais que for necessário para que não se confunda com outras, devendo o destinatário ser indicado ao menos pelo nome e endereço.*

**Art. 744.** *Ao receber a coisa, o transportador emitirá conhecimento com a menção dos dados que a identifiquem, obedecido o disposto em lei especial.*

Mais a frente à defesa destaca que as vendas de energia entre os agentes do sistema (geradores, importadores, comercializadores e consumidores livres) são contratadas em bases bilaterais. Os geradores e os importadores lançam a energia num sistema único integrado pelas empresas de transmissão e de distribuição, de onde a retiram os interessados. Nessa situação, a defesa argumenta que não há nenhuma garantia de que a energia recebida por um desses atores (um consumidor livre, por exemplo) seja aquela produzida pelo outro com quem mantém contrato (uma geradora, por exemplo). O que se contrata são quantidades de energia, que são liberadas nas linhas de transmissão e de distribuição e apreendidas por cada agente no limite da demanda que lhe é autorizada pelo sistema. Na hipótese de utilização acima desse padrão, o fornecimento é automaticamente interrompido pelo disjuntor, para os adquirentes alimentados em baixa tensão, ou são cobradas multas pela extrapolação da demanda, para os adquirentes alimentados em alta tensão.

A defesa destaca que seus argumentos ficam reforçados em face da existência, no Congresso Nacional, da Proposta de Emenda Constitucional nº 285/2004 e do Projeto de Lei Complementar nº 352/2002 (docs. 135/148), que amplia a competência do imposto estadual para além do que consta hoje do Texto. Pela Proposta de Emenda Constitucional nº 285/2004 haveria a inclusão, no nosso direito, da possibilidade de incidência de ICMS na transmissão de energia elétrica. Já pelo Projeto de Lei Complementar nº 352/2002, a base de cálculo do ICMS teria em sua composição os encargos de transmissão e distribuição de energia.

Sustenta a defesa que “*se os congressistas propõem alterações no direito positivo para incluir a matéria no escopo de incidência do ICMS, é porque no presente momento não se discute sobre a sua intributabilidade*”.

Colacionou na peça defensiva decisões exaradas por tribunais de 2ª e 3ª Instâncias. Frisou que o próprio STJ já fixou entendimento segundo o qual a base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica é o valor da energia em si, não abarcando, portanto, a quantia relativa à demanda reservada ou contratada (cfr., por todos: STJ, AgRg no REsp 797826/MT, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/05/2007, DJ 21/06/2007, p. 283) – e, por analogia, tampouco à quantia referente ao uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Nessa linha de entendimento citou arestos do TJBA, com tributação adstrita à “*potência efetivamente consumida*”:

Mencionou também recentíssimos julgados do STJ, arrimados no precedente da Corte Superior supracitada, a afirmar expressamente a não incidência de ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica:

Em acréscimo, trouxe também julgados do TJMG (Tribunal de Justiça de Minas Gerais), que tratou da matéria em diversas ocasiões, pacificando seu entendimento favoravelmente ao

contribuinte, conforme transcrição, composta por precedentes de todas as câmaras do Tribunal que cuidam de matéria tributária.

Ao impugnar a Infração 2, a defesa, preliminarmente, fez considerações sobre o funcionamento da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE. Disse que o governo federal, para viabilizar a comercialização de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional – SIN -, autorizou, nos Arts. 4º e 5º da Lei nº 10.848/2004, a criação de instituição destinada especificamente a dotar o mercado energético brasileiro de segurança e confiabilidade, denominada Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE. Esta Câmara foi Regulamentada pelo Decreto nº 5.177/2004, constituída sob a roupagem de associação civil e integrada pelas principais classes de atores do segmento energético nacional, responsável pelo registro e administração de todos os contratos de compra e venda de energia elétrica celebrados nos Ambientes de Contratação Regulada (ACR) e da Contratação Livre (ACL).

A defesa informa que a Mirabela Mineração do Brasil S/A opera no Ambiente de Contratação Livre (ACL), na condição de Consumidor Livre, isto é, na condição de consumidor que, nos termos dos art. 15 e 16 da Lei nº 9.074/1975, possui carga igual ou superior a 3 MW e, por isso, pode livremente adquirir energia elétrica de qualquer concessionário, permissionário ou autorizado vinculado ao Sistema Interligado Nacional – SIN -, independentemente da interveniência do distribuidor que opera em sua localidade.

O autuado registra que segundo o disposto no art. 2º, III, do Decreto nº 5.177/2004, a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica recebeu a incumbência de centralizar todas as transações de compra e venda nos Ambientes de Contratação Livre e Regulada. A empresa Mirabela, diante disso, cumprindo a disposição do art. 7º da Convenção da CCEE, nela registrou os contratos de compra e venda que celebrou com outros agentes atuantes nesse mercado. De posse das informações consignadas nas cláusulas contratuais, a CCEE realiza um confronto entre a demanda contratada e a demanda efetivamente utilizada pelo adquirente. Frisou ainda que o grau de consumo de energia elétrica pelos grandes agentes econômicos está sujeito a um significativo grupo de variáveis, composto desde as oscilações de mercado, a refletir-se no volume da produção, até as alterações da temperatura ambiente.

Explica o autuado que devido à imprevisibilidade quanto à intensidade do consumo de energia elétrica, a potência contratada nunca corresponde à demanda efetivamente utilizada. Daí porque foi criado um Mercado de Curto Prazo, ou mercado “*spot*”, em que os desvios entre a energia contratada e a utilizada são apurados, exigindo-se do agente o pagamento da diferença em caso de constatação de sua posição devedora, ou, ainda, a atribuição de créditos caso o consumidor se coloque em posição credora.

Ao procedimento que se volta à apuração das diferenças entre a demanda contratada e a demanda efetivamente utilizada é dado o nome de “*processo de contabilização e liquidação*”. As diferenças positivas ou negativas são liquidadas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), calculado semanalmente segundo as variações do mercado, nunca aquém de um preço mínimo e nunca além de um preço máximo, tudo em prol da segurança e previsibilidade.

É justamente contra o suposto descumprimento de obrigações tributárias relativas ao saldo apurado no processo de contabilização e liquidação das diferenças que se voltou o Fisco Baiano, ensejando a formalização da Infração 2, nos períodos em que a Impugnante consumiu mais energia do que adquiriu, apurando-se saldo devedor. Em decorrência a fiscalização estadual laçou ICMS e multa pela falta de emissão de notas fiscais e pelo não recolhimento de ICMS sobre a entrada de energia elétrica no estabelecimento da Mirabela.

Com base nas informações acima, colacionadas na inicial defensiva, a autuada sustenta a ilegalidade da tributação pelo ICMS das liquidações financeiras operadas no âmbito da CCEE quando o Consumidor Livre nela registrado exerce atividades industriais.

Discorreu que o processo de contabilização e liquidação das diferenças, realizado no âmbito da CCEE, objetiva apurar o desvio entre o consumo real e a demanda energética contratada, para, ao final, quantificar o montante do débito ou crédito de cada um dos agentes econômicos operantes no Mercado de Curto Prazo (MCP).

Transcreveu trecho de documento publicado pela CCEE que esclarece a dinâmica do processo de liquidação (doc. 05 – fls. 150/151, do PAF):

*“A CCEE tem como atribuição legal promover a Liquidação Financeira das operações referentes ao mercado Comercialização.*

*No processo de Liquidação Financeira ocorrem todos os pagamentos e recebimentos dos débitos e créditos referentes à compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo, apurados no processo de contabilização, sendo regulamentado pelas Resoluções ANEEL nº 552/02, nº 610/02, 763/02, nº 23/03, nº 84/03, nº 216/06 (revogada) e nº 336/08.*

*As operações realizadas no âmbito da CCEE são contabilizadas e liquidadas de forma multilateral, ou seja, as transações são realizadas sem que haja indicação de parte e contraparte. Ao final de um determinado período de operações em base mensal, o SCL calcula qual a posição, devedora ou credora, de cada Agente com relação ao mercado de curto prazo.*

*A CCEE contratou uma instituição financeira autorizada pelo Banco Central para operacionalização do processo de Liquidação, além da custódia de garantias financeiras que são aportadas pelos Agentes da CCEE, visando garantir a segurança do processo e redução de risco das operações.*

*Para efetuar o aporte de garantias e para fins de Liquidação Financeira, o Agente deve abrir conta corrente específica junto ao Agente Custodiante e Agente de Liquidação. Esta exigência é aplicável a todos os Agentes da CCEE, mesmo aos que já possuam conta junto à instituição financeira em questão.*

*Em função da impossibilidade de identificar contrapartes nas transações do mercado de curto prazo, caso algum Agente fique inadimplente e suas garantias financeiras não sejam suficientes para liquidar todo seu débito, é realizado um rateio desse saldo entre todos os Agentes Credores no processo.*

*Todos os resultados do processo de Liquidação Financeira são disponibilizados aos Agentes através do SCL, permitindo o acompanhamento transparente e assegurando a confiabilidade das atividades realizadas no âmbito da CCEE.*

A defesa destaca que ao realizar as liquidações de diferenças, a CCEE reúne todos os contratos celebrados por determinado agente e, a partir daí, confronta a totalidade da demanda energética por ele contratada com o seu consumo efetivo total. Assim, a apuração do saldo não considera a realidade específica de cada contrato, porque ao final do processo de liquidação resta absolutamente impossibilitada a individuação da origem dos valores devidos ou atribuídos a cada agente. Nos termos utilizados pela CCEE, a liquidação se dá de forma “*multilateral*”, sem indicação de partes e contrapartes.

Assim, o processo de liquidação das diferenças é absolutamente alheio à origem da energia elétrica consumida por cada um dos estabelecimentos industriais, pois se caracteriza, para a defesa, como uma operação financeira, que considera de maneira conglobada as operações internas e interestaduais, não discernindo entre os valores relativos a cada uma delas.

Afirma a defesa que forma de apuração do saldo, realizada no processo de liquidação, é prevista pelo art. 46 da Convenção da CCEE, instituída pela Resolução Normativa nº 109/2004 da ANEEL, abaixo reproduzida:

*“Art. 46. A Liquidação Financeira das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no âmbito Mercado de Curto Prazo far-se-á de **forma multilateral**, com periodicidade máxima mensal, conforme Procedimentos de Comercialização específicos”.*

O saldo resultante de processo de liquidação financeira, portanto, segundo a defesa, não apura a origem da energia elétrica consumida pelos agentes industriais, deixando de discriminar os valores relativos a operações internas e interestaduais.

A defesa então sustenta que esta operação não pode ser tributada pelo Estado da Bahia, sob pena de comprometimento da sistemática adotada pelo art. 3º, inc. III, da Lei Complementar nº 87/96, lei de caráter nacional e, por isso, vinculante para todos os entes políticos da Federação. Na leitura

feita pela autuada, a Lei Kandir estabelece expressamente que os estabelecimentos industriais adquirentes de energia elétrica oriunda de outros Estados da Federação estão dispensados do recolhimento do imposto na entrada da mercadoria. O preceito é repetido no art. 2º, da Lei nº 7.014/1996, do Estado da Bahia, com a seguinte redação:

*Art. 2º. O ICMS incide sobre:*

*(...)*

*III – a 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).*

Para a defesa a norma constante do citado dispositivo legal adota uma lógica irretocável, obstativa do *bis in idem* na tributação: como o estabelecimento industrial adquirente não aproveita créditos ao comprar energia elétrica, tendo em vista que o vendedor não está sujeito ao pagamento do tributo, esse insumo é tributado de modo pulverizado na etapa subsequente, isto é, na posterior saída do produto industrializado (com a agregação do valor da energia na base de cálculo das posteriores operações de venda). Em outras palavras: “*o tributo que deixou de ser recolhido no Estado produtor é recolhido posteriormente no Estado da situação do estabelecimento adquirente, mas tal pagamento ao Estado do destino não é realizado quando da entrada de energia elétrica, mas, sim, no elo subsequente da cadeia de circulação, quando da saída dos produtos industrializados, cuja base de cálculo é acrescida do custo da energia elétrica utilizada como insumo*”. Aí reside, para a autuada, o motivo adotado pela Lei Complementar nº 87/96 para não tributar a entrada interestadual de energia elétrica em estabelecimentos industriais.

A defesa destacou na peça defensiva a decisão do Superior Tribunal de Justiça, que no seu entendimento chancela a correção do seu procedimento. Transcreveu trecho da decisão proferida nos autos do REsp nº 928.875/MT.

A empresa sustenta, portanto, a não incidência de ICMS sobre a aquisição interestadual de energia elétrica promovida para estabelecimentos industriais, na exata linha do que preceitua o art. 3º, inc. III, da Lei Kandir (LC nº 87/96).

Sustenta também que no caso em exame houve ofensa ao princípio constitucional da não - cumulatividade, visto que a cobrança fazendária deseja tributar duas vezes a energia elétrica utilizada no processo industrial, atribuindo à autora um custo adicional que não poderá ser repassado para os contribuintes de fato, pois não houve aproveitamento de créditos fiscais do insumo energia elétrica.

Em seguida, a defesa sustenta a inaplicabilidade do Convênio ICMS 15/2007. Destaca que a maior vantagem de um estabelecimento se qualificar como Consumidor Livre e, assim, operar no Ambiente de Contratação Livre (ACL), é justamente a possibilidade de adquirir energia elétrica produzida em outros Estados da Federação, sem vincular-se ao distribuidor de sua localização geográfica (art. 15, § 2º, da Lei nº 9.074/75). Em outros termos: se a Autora não manifestasse interesse em promover operações interestaduais de aquisição de energia elétrica, não precisaria operar no Ambiente de Contratação Livre.

O Fisco baiano, todavia, tributou exatamente as entradas de energia decorrentes de operações ocorridas no Ambiente de Contratação Livre, como se, por ficção jurídica, todas, fossem internas. Para a defesa há manifesta incompatibilidade da exigência fazendária com a sistemática adotada pela Lei Kandir, pela qual o Congresso Nacional cumpriu a missão que lhe foi constitucionalmente atribuída de, por meio de Lei Complementar, definir os fatos geradores do ICMS.

Por sua vez, o Convênio ICMS 15/2007 - indicado pelo auditor fiscal autuante, para enquadramento legal da Infração nº 2 – que apresenta as obrigações impostas aos agentes da Câmara de Fiscalização relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE (e.g., emissão de

notas fiscais de entrada de energia elétrica, em caso de posição devedora), não se aplicaria aos casos de comercialização de energia elétrica destinada ao Estado da Bahia.

Transcreveu a disposição da norma do Convênio, contida na cláusula primeira, “*in verbis*”:

*Cláusula primeira: sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, com exceção da comercialização de energia destinada aos Estados da Bahia, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Santa Catarina e São Paulo, deverá observar o que segue.*

Discorreu a defesa que a empresa autuada atua no segmento industrial minerário (doc. 06, fls. 152 a fls.156) – e que foi aplicada à mesma a base de cálculo reduzida, prevista no art. 80, I, *a*, do RICMS/BA-97, destinada às classes de consumo industrial e rural de energia elétrica. Todavia, como o art. 3º, inc. III, da LC nº 87/96, determina a não incidência de ICMS sobre a entrada de energia elétrica em estabelecimentos industriais, restaria demonstrada a ilegalidade da cobrança. Ressaltou a defesa que o fisco baiano tributou todo o saldo negativo resultante do processo de liquidação, sem discriminar as operações interestaduais, não sujeitas à incidência do imposto.

Assim, diante de tudo o que foi exposto, o contribuinte pede o afastamento da cobrança que lhe é feita no item 2 do Auto de Infração, por entender haver desconformidade da ficção jurídica aplicada pela fiscalização com a Constituição Federal e com a Lei Kandir.

Teria o Fisco, na interpretação da defesa, equiparado todas as operações realizadas no Ambiente de Contratação Livre (ACL) às operações internas de circulação de energia elétrica, ainda que a maior vantagem do aludido Ambiente resida na faculdade concedida ao Consumidor Livre de adquirir energia elétrica em outras regiões do país, sem vincular-se ao distribuidor do seu território.

Ressaltou que o cancelamento da cobrança do tributo aqui discutido em nada afeta a higidez das finanças públicas do Estado da Bahia, na medida em que as entradas de energia elétrica nos estabelecimentos da Autora não geraram créditos do imposto e o seu custo foi pulverizadamente incorporado ao valor dos produtos industrializados, todos eles tributados na etapa posterior da cadeia de circulação.

Ainda para argumentar, caso o Egrégio Conselho de Fazenda entenda cabível a pretensão fazendária, a defesa destaca que a literalidade da Lei Complementar nº 87/96 não poderia ser mais clara quanto à possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS em relação às entradas de energia elétrica consumida no processo de industrialização, conforme disposto no art. 20, § 1º e art. 33, II, “b”:

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.”*

(...)

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

(...)

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

(...)

*b) quando consumida no processo de industrialização;*

Assim, afora as operações interestaduais que nem sequer sofreriam incidência, de um lado, a empresa teria assegurado, na interpretação da defesa, o direito de tomar créditos de ICMS em relação ao imposto eventualmente devido na entrada de energia elétrica em virtude do caráter de insumo do processo produtivo, nos termos da legislação acima reproduzida. Sobre a possibilidade de creditamento do ICMS, em relação à energia elétrica utilizada como insumo no



processo produtivo, trouxe à colocação o entendimento do STJ, estampada no Acórdão Resp nº 404.432/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon.

Diante do exposto, mesmo em caso de caracterização de incidência de ICMS, a empresa pede que seja declarado/reconhecido o seu direito de creditar-se do imposto na proporção da energia consumida no processo de industrialização.

Em outro tópico da peça defensiva o contribuinte postula pelo cancelamento da penalidade aplicada, de 100% do valor do tributo exigido no Auto de Infração, com espeque nos princípios do não confisco, positivado no art. 150, IV, da CF/88. Trouxe a colocação decisões do STF, em especial a ADIN 551-1, citando o voto do Ministro Gilmar Mendes.

Subsidiariamente requereu a redução da penalidade fiscal, em patamares não confiscatórios, ao apelo do princípio da equidade. Nesse sentido, invocou a aplicação dos precedentes mais recentes do STF, que delineia o limite máximo de 30% sobre o valor do tributo. Citou decisão constante do RE 81.550/MG (Min. Xavier Albuquerque, mai/75) e RE 91.707/MG (Min. Moreira Alves, dez/79).

Ao finalizar a peça defensiva formulou os seguintes pedidos:

*I - Que seja integralmente cancelado o crédito tributário vinculado à infração n. 1, firme na injuridicidade da inclusão, a qualquer título, da TUST na base de cálculo do ICMS, em razão da materialidade do imposto e da função veritativa assumida pela base de cálculo, em concordância com o entendimento assentado na jurisprudência;*

*II - Que seja integralmente cancelado o crédito tributário vinculado à Infração n. 2, em vista da intributabilidade das aquisições interestaduais de energia elétrica por estabelecimentos industriais, conforme determina o art. 3º, III, da Lei Kandir, em interpretação chancelada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça;*

*III - Sucessivamente, na hipótese de restar vencido o argumento anterior, seja declarado o direito ao aproveitamento dos créditos sobre as entradas de energia elétrica destinada ao abastecimento do processo produtivo;*

*IV - Que seja cancelada a penalidade aplicada, por atipicidade ou, alternativamente, por afronta ao princípio constitucional da vedação do confisco. Sucessivamente, que seja reduzida para patamares não confiscatórios, compatíveis com seu caráter instrumental, em respeito aos princípios do não confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade.*

Por fim, requereu o cadastramento do nome do advogado EDUARDO FRAGA, OAB/BA 10.658, com escritório na Travessa Santa Bárbara, 04, Ed. Aliança Comercial, 9º andar, Comércio, CEP 40015-190, Salvador/BA, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade, ao arrimo do art. 236, § 1º do CPC.

Foi prestada informação fiscal, apensada às fls. 159 a 175 do PAF. Após fazer uma síntese da autuação e das alegações defensivas, os autuantes sustentaram as acusações fiscais, conforme abaixo.

Os autuantes ao analisarem a Infração 1, afirmaram que o enquadramento ou não da TUST (Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão) no campo de incidência do ICMS remete-nos à discussão acerca do critério material adotado pelo legislador constituinte como elo definidor da natureza do tributo em referência. Nessa linha de raciocínio disseram que a regra-matriz de incidência descrita no texto da CF/88 vem a delimitar o campo de atuação reservado aos Estados federados, dentro do qual haverão de se conter os efeitos jurídicos espalhados pela lei ordinária instituidora do tributo em análise. Nesse contexto, examinaram não só as disposições da Carta Magna, mas fizeram uma breve visita ao microsistema normativo do ICMS para se compreender os traços conformadores do quadro jurídico-normativo do tributo estadual, presentes no texto da Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 7.014/96, bem como nos diplomas normativos infralegais vigentes no período em que ocorreram os fatos ensejadores do lançamento de ofício, tais como o Convênio ICMS nº 117/04 (editado pelo CONFAZ) e o RICMS/BA (aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.284/97).

A partir da análise do texto matriz da CF (art. 155, II), os autuantes interpretam que existem três critérios materiais balizadoras da emissão de regras legais por parte dos poderes legislativos estaduais: a) a realização de operações relativas à circulação de mercadorias; b) a prestação de serviço de transporte (intermunicipal ou interestadual); e, c) a prestação de serviço de comunicação. E concluem que não existe na regra maior, ou seja, nos três vetores normativos citados, qualquer referência a um “ICMS - energia elétrica” com especificações possibilitadoras de tratamento doutrinário distinto, ou mesmo, com um espectro normativo que autorize a tratar as operações com energia elétrica de forma diferenciada das demais operações mercantis. Sustentam os autuantes exatamente o contrário, ou seja: o suprimento desse insumo essencial (energia elétrica) guarda uma relação de gênero e espécie com as operações relativas à circulação de mercadorias, critério material no qual se enquadra.

Os auditores fiscais responsáveis pela ação fiscal afirmam que a única especificidade que marca as operações com eletricidade é a imunidade nas saídas interestaduais, conforme dispõe o inciso X, do § 2º, do art. 155 da CF/88, regra reproduzida na peça informativa. Sustentaram, assim, que a não ser pela regra supracitada, o ordenamento jurídico nacional, nas suas mais diversas manifestações normativas, trata a energia elétrica como mercadoria, coerentemente com o que dispõe a legislação tributária estadual, não havendo nada que justifique um tratamento distinto.

Sustentam os autuantes que o fato gerador é disciplina pertencente ao plano da lei ordinária, cujo conteúdo não dá amparo à afirmação defensiva de que “...o fato gerador do ICMS para fins de energia elétrica se dá no momento em que esta é consumida pela empresa, ou seja, da real transmissão de energia armazenada na linha de transmissão da concessionária de serviço público para o estabelecimento consumidor, e não de sua saída do seu produtor.”

Transcreveram as disposições normativas constantes do art. 1º e 4º, inc. I, da Lei nº 7.014/96, referentes às hipóteses de incidência e momento da ocorrência do fato gerador do ICMS. A partir daí argumentam que a saída do estabelecimento é, portanto, o termo *a quo*, a partir do qual se considera ocorrido o fato gerador, e não o consumo pelo estabelecimento destinatário, como afirmou a autuada. Argumentaram também que mesmo nas operações interestaduais, situações cujas saídas não desencadeiam o surgimento da obrigação tributária, não é o consumo o marco temporal da ocorrência do fato gerador, mas a entrada da energia elétrica no estabelecimento de destino, nos termos do inciso III, do § 1º, do art. 2º, da LC nº 87/96, cujo teor foi reproduzido na peça informativa. No mesmo sentido as disposições da Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 2º, III).

No tocante à base de cálculo, os autuantes ressaltaram ser de fundamental importância fixar a idéia de que a energia elétrica, segundo o ordenamento jurídico pátrio, em uma espécie de mercadoria, e como tal deve ser tratada, atraindo para si todo o regramento legal aplicável às demais espécies de operações mercantis, inclusive aquele relativo à base de cálculo. Como consequência, estariam as operações com Energia Elétrica, submetidas ao regramento do art. 54, inciso I, alínea “a” do RICMS/97 que manda considerar todas as despesas acessórias no cálculo do imposto devido, conforme redação abaixo:

*“Art. 54. No tocante aos acréscimos e aos descontos relativos ao valor das operações ou prestações, observar-se-á o seguinte:*

*I - incluem-se na base de cálculo do ICMS:*

*a) nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços (grifos acrescidos), inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação”;*  
(...)

Ressaltaram que o fornecimento do insumo em apreço é um fato econômico indissociável da sua transmissão e, por conseguinte, um custo adicional a ser pago necessariamente pelo destinatário. Destacaram também que o mercado de energia elétrica sempre funcionou de forma que o vendedor montava a rede de transmissão necessária ao fornecimento contratado e,

posteriormente ao tráfego dos elétrons, faturava o valor relativo à tarifa autorizada, juntamente com a parcela representativa da TUST (Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão). Ambos os valores integravam a base de cálculo do imposto. Já o desmembramento dos contratos foi uma estratégia adotada quando da criação do SIN (Sistema Interligado Nacional) numa tentativa de dotar o mercado de energia elétrica de um novo modelo de negócios. Não houve, contudo, qualquer alteração do patamar tecnológico em que ocorria o suprimento dos consumidores. Assim, a energia continuou (como ainda continua) a ser disponibilizada exatamente da mesma forma como vinha sendo até então, não cabendo, no entendimento dos autuantes, uma interpretação dos fatos que possa levar a uma aplicação da lei de forma diametralmente distinta daquilo que ocorria até então.

Contestaram a afirmação da autuada de que “*O valor pago em virtude do direito de uso de redes de transmissão de energia não está vinculado à energia efetivamente consumida, ...*”, pois a dimensão da tarifa de utilização do sistema de transmissão (TUST) guarda relação direta com a quantidade de energia consumida pelo destinatário, havendo uma relação de proporcionalidade entre ambas, já que quanto maior a quantidade de elétrons que trafega por um determinado tronco, maior o valor a ser remunerado à transmissora proprietária. Assim, a TUST é uma despesa acessória (e inevitável) incorrida pelo destinatário consumidor, sem a qual seria inconcebível a operação principal, sendo relevante lembrar que o campo de incidência do imposto estadual não se resume às operações mercantis, mas se alonga por todas as operações relativas a operações mercantis, envolvendo, portanto, um alcance maior.

Para os autuantes, o fato da energia elétrica circular mediante redes de transmissão não desnatura a sua qualidade de mercadoria, nem mesmo pela circunstância desta utilidade econômica trafegar num tronco comum, já que a fungibilidade é traço de todo e qualquer produto mercantil. Por isso, o contratante-vendedor (seja de que mercadoria for) obriga-se a entregar uma quantidade e qualidade de determinada espécie de itens, não havendo, contudo, individuação de bens, salvo exceções. Os autuantes destacaram que essa característica do bem econômico analisado (a Energia Elétrica), não deve ser tomada como fator impeditivo da aplicação de um regime tributário genérico.

Consonante com esse entendimento, o autuantes disseram que os Estados federados aprovaram, à unanimidade, no âmbito do CONFAZ, o Convênio ICMS 117/04, cuja Cláusula Primeira atribuiu a responsabilidade pelo pagamento do ICMS ao consumidor de energia elétrica, nos termos a seguir:

*“Cláusula primeira. Fica atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento.”*

Para os autuantes não resta dúvida de que a intenção do legislador foi manter o sistema tributário tal qual sempre funcionou. Por sua vez, enfatizaram os autuantes, o poder executivo federal, ao editar o Decreto nº 5.163/2004, regulamentou o processo de comercialização de energia elétrica, inclusive no ambiente de contratação livre. O art. 51, do citado Decreto trouxe o seguinte comando, abaixo reproduzido:

*“Art. 51 - Os consumidores livres e aqueles referidos no art. 48 estarão sujeitos ao pagamento de todos os tributos e encargos devidos pelos demais consumidores, salvo expressa previsão legal ou regulamentar em contrário.”*

Os autuantes entendem que a intenção do governo federal foi promover uma maior competição entre os agentes do mercado de energia, estimulando um ambiente propício a inovações, eficiência e minimização de desperdício, não tendo pensado jamais em abrir mão de impostos, hipótese que faria desaparecer completamente o ambiente de contratação regulada, tornando sem sentido grande parte do texto da Lei nº 9.074/95, especificamente aquelas regras voltadas ao mercado regulado, pois o ICMS afigura-se como uma parcela de valor significativo.

Sustentam que a prevalecer a interpretação defendida pela autuada, haveria o risco de criar um desequilíbrio entre os dois mercados citados, de forma a que as empresas migrariam, em sua totalidade, para o ACL, frustrando um modelo de negócios do qual o governo buscou dotar o setor, marcado por uma maior versatilidade e por dois ambientes distintos de contratação, conferindo segurança aos agentes do mercado de energia elétrica. Por tudo isso, entendem que a iniciativa parlamentar tendente a criar uma outra norma a respeito da matéria, não leva, necessariamente, à conclusão da existência de vácuo legislativo. Tal esforço objetiva afastar as interpretações divergentes, as quais possam por em risco a integridade do sistema tributário estadual e, por conseguinte, solapar as finanças das unidades federativas.

Quanto à jurisprudência citada pela autuada, os autuantes disseram que há de se tratar separadamente os diversos julgados citados.

Em relação à decisão da Primeira Turma do STJ (relatada pelo Ministro Luiz Fux, AgRg no REsp 797826/MT, folha 84, primeiro parágrafo), os autuantes disseram que este julgado não tem relação com a matéria em debate, pois se refere a uma operação realizada no ambiente de contratação regulada, nada tendo a ver com a realidade do mercado livre de energia elétrica. No mesmo sentido seria a decisão exarada pela Quinta Câmara do Tribunal de Justiça da Bahia (folha 84, segundo parágrafo), pois trata de fatores como demanda e potência os quais não tem aplicabilidade às operações ocorridas no mercado livre.

Há dois julgados do STJ (da Primeira e da Segunda Turma, às folhas 84, terceiro parágrafo e 85, primeiro parágrafo, respectivamente), os quais, para os autuantes, se referem a Recurso Especial contra decisões exaradas pelos tribunais mineiros. São decisões importantes, mas não refletem, ainda, a posição do Superior Tribunal de Justiça, pois foram acórdãos lavrados por órgãos fracionários, ou seja, a questão ainda não foi debatida exaustivamente, carecendo o entendimento de uma maior sedimentação.

Quanto aos demais julgados, todos são acórdãos exarados pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, colegiado que não tem competência para apreciar os processos oriundos do Estado da Bahia. Não haveria, portanto, ainda, manifestação por parte do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia relativamente a essa matéria.

Em relação à Infração 1, finalizaram a informação pedindo a manutenção do lançamento tributário.

No tocante à Infração 2, os autuantes rebateram os argumentos defensivos afirmando que a imunidade prevista na LC nº 87/96 somente é aplicável quando a energia elétrica se destina à comercialização ou industrialização, incidindo, todavia, o ICMS, quando o destinatário é consumidor deste insumo, conforme disposto no art. 2º, § 1º, III, da LC nº 87/96.

Os autuantes contestam a afirmação da defesa de que a empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda. industrializa a energia. Entendem que a referida empresa a consome em seu processo industrial. A divergência cinge-se ao alcance do termo “industrialização”, quando aplicado à eletricidade. Para os autuantes o microsistema 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. Assim dispôs o art. 93, do RICMS/97 (vigente à época da ocorrência dos fatos geradores), que contém regra geral aplicável às mercadorias utilizadas no processo industrial, relativamente à possibilidade de creditamento, na forma a seguir transcrita:

*“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

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

*...*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

...”

Pela norma em comento, não seria possível, para os autuantes, aos estabelecimentos fabris, fazer 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 “b”, do inciso I, do artigo acima reproduzido: não seria matéria-prima, nem produto intermediário, nem catalisador, muito menos material de embalagem.

Exatamente por isso, houve a necessidade, na interpretação dos autuantes, de se criar uma regra própria, prevendo o direito ao crédito nas aquisições de energia destinada à área industrial, conforme o inciso II do mesmo art. 93, acima referido, reproduzido abaixo:

*“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

...

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

*a) a partir de 1º de novembro de 1996:*

*1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*

*2 - quando consumida no processo de industrialização;*

*3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;*

*b) nas hipóteses de entrada de energia elétrica nos estabelecimentos não indicados na alínea anterior:*

*1 - de 1º de novembro de 1996 a 31 de dezembro de 2000;*

*2 - a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996;*

Segundo os autuantes, este sistema é revelador de que a energia elétrica não pode ser tratada como matéria prima do processo industrial, visto que não há industrialização da eletricidade na medida em que o insumo citado não se submete a qualquer processo de transformação. Os autuantes observam que a energia elétrica é submetida a um fenômeno físico de “consumo”, que culmina com o seu desaparecimento, só se podendo falar em industrialização da energia quando se está tratando de estabelecimento gerador de energia elétrica. Da mesma forma, só se poderia falar em comercialização da eletricidade quando o estabelecimento é uma transmissora de energia elétrica.

Citaram em seguida o entendimento compartilhado pelas administrações tributárias estaduais, a exemplo 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. Os autuantes reproduziram trechos da resposta dada pelo CAT/SP, definindo o alcance interpretativo dado à expressão industrialização na LC nº 87/96, conforme abaixo:

*“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.

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).

Citaram também a decisão exarada da Segunda Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, que ao discutir acerca da possibilidade de se industrializar a energia elétrica, firmou um entendimento que se coaduna com o ponto de vista dos autuantes, conforme trecho da ementa do Acórdão CJF nº 0275-12/05, abaixo reproduzida:

**“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. ...”

Os autuantes consignaram que o Convênio ICMS nº 15/2007 afigura-se perfeitamente aplicável à situação objeto do Auto de Infração, na medida em que a autuada se enquadra como consumidora de energia elétrica e não industrializadora desse insumo. Transcreveram disposições do citado Convênio, em especial a cláusula primeira. Apontaram que a defesa incorre em equívoco quando afirma que o Convênio ICMS nº 15/2007 não se aplica às operações com energia elétrica, destinadas ao Estado da Bahia, referindo-se à expressa exceção constante da Cláusula Primeira da norma em comento, abaixo reproduzida.

**“Cláusula primeira** O caput da cláusula primeira do Convênio ICMS 15/07, de 30 de março de 2007, passa a vigorar com a seguinte redação:

**“Cláusula primeira** Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, com exceção da comercialização de energia destinada aos Estados da Bahia, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Santa Catarina e São Paulo, deverá observar o que segue:”.

...

**Cláusula segunda** Este convênio entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos:

I - a partir de 1º de setembro de 2012, em relação aos Estados da Bahia e Goiás;

...”

A redação original do caput da Cláusula Primeira (cujos efeitos perduraram até 31/10/2010) não fazia exceção a qualquer unidade da federação, nem mesmo aos Estados de São Paulo e Mato Grosso, conforme a seguir, “in verbis”.

**“Cláusula primeira** Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE deverá observar o que segue:

...”

*A partir de 01/11/2010, foi dada nova redação ao dispositivo convencional em comento, pelo Convênio 137/10 (cujos efeitos vigoram até a alteração 99/11 inicialmente citada), restando excluídas as unidades federativas de São Paulo e Mato Grosso, conforme se depreende do texto reproduzido adiante.*

*“Cláusula primeira Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCÉE, com exceção da comercialização de energia destinada aos Estados de São Paulo e Mato Grosso, deverá observar o que segue:  
...”*

*O Convênio citado continuou a ser aplicado à Bahia até 31/08/2012, momento em que o Convênio 99/11 passou a produzir os seus efeitos. Considerando que os fatos geradores objetos do presente lançamento ocorreram no período de 2007 a 2011, houve aplicabilidade ampla do convênio.*

Quanto à possibilidade de aproveitamento do crédito fiscal, pleiteada pela impugnante, os autuantes afirmaram que é direito da Mirabela, desde que efetue o pagamento dos valores ora exigidos mediante o presente lançamento de ofício. Ressaltaram que o creditamento deve se ater ao imposto recolhido (o principal), em seu valor histórico, sem qualquer atualização monetária e excluídas as parcelas referentes às multas.

Quanto ao pleito de alteração do enquadramento da multa proposta pela defesa, os autuantes entendem que o artigo 42 da Lei nº 7.014/96 somente admite sanção inferior a 50% nas hipóteses em que o ato infracional não resulte em descumprimento de obrigação principal, o que *in casu* não ocorreu. Observaram que para todas as infrações listadas na lei, que resultam em ausência ou recolhimento a menor, o legislador previu uma multa, graduada em relação de proporcionalidade com o tributo suprimido, como são exemplos os tipos previstos nos incisos I a V do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Disseram ser esta exatamente a situação dos fatos objetos da presente autuação, pois a empresa impugnante não apenas deixou de emitir os documentos fiscais correspondentes, mas se omitiu de fazer o lançamento e recolhimento do imposto previsto na legislação de regência. Por isso, para os autuantes deve ser aplicada à multa prevista na alínea “h” do inciso IV do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Ao finalizar a peça informativa, os autuantes também se posicionaram pela manutenção “*in totum*” da Infração 2, com todos os valores originalmente cobrados.

## VOTO

Inicialmente é imprescindível se fazer uma breve análise da reestruturação operada no setor elétrico brasileiro, ocorrida a partir do ano de 1995. No citado marco temporal ocorreu a reestruturação do setor elétrico brasileiro envolvendo o desmembramento da atividade em quatro segmentos distintos e autônomos: a geração, a comercialização, a transmissão e a distribuição da energia elétrica.

No regime anterior, antes de 1995, os custos incorridos com a distribuição da energia elétrica, entre eles a geração e a transmissão, integravam o valor da tarifa, compondo, então, a base de cálculo do ICMS. Eliminada a verticalidade setorial, assegurou-se aos grandes consumidores a opção pela compra da energia elétrica junto a qualquer produtor, contratando com a distribuidora seu transporte até as instalações industriais consumidoras (ambiente ACL).

No sistema anterior, a transmissão e fornecimento eram contratados junto ao mesmo agente, de forma que parcela relativa à TUST (Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão), integrava a base de cálculo do imposto. Houve, a partir do novel regime, o desmembramento dos contratos, com a criação do SIN (Sistema Interligado Nacional), dotando o mercado de energia elétrica de um novo modelo de negócios. Todavia, neste novo cenário, não se operou qualquer alteração do patamar tecnológico quando ao suprimento da energia elétrica para os consumidores. A energia continuou (como ainda continua) a ser disponibilizada exatamente da mesma forma como vinha sendo até então. Apenas, conforme já enfatizado, o modelo de negócios foi alterado, com o desmembramento da atividade em segmentos autônomos.

A intenção do governo federal foi promover uma maior competição entre os agentes do mercado de energia, estimulando um ambiente propício a inovações, eficiência e minimização de desperdício.

Estas as considerações iniciais quanto ao setor elétrico, que tem implicações diretas na solução da presente lide fiscal.

Para a defesa, a operação de compra e venda de energia elétrica é distinta, para efeitos tributários, da contratação do uso de sistemas de transmissão/distribuição de energia. O momento da ocorrência do fato gerador do fornecimento de energia elétrica se daria por ocasião do seu consumo pela empresa destinatária do insumo e não por ocasião da saída da energia do estabelecimento produtor/gerador. Por sua vez, o contrato de transmissão não se confundiria com o contrato de fornecimento, conforme redação do art. 9º, da Lei Federal nº 9.648/98. Assim, utilização das linhas de transmissão, remuneradas pela TUST e o fornecimento de energia pela distribuidora ou geradora seriam fatos totalmente distintos, recaindo o ICMS tão somente sobre a operação de compra e venda da energia elétrica. Não haveria transmissão de propriedade de energia pelo uso das redes de transmissão, sendo, tal fato estranho ao campo de incidência do imposto estadual.

Já para os autuantes a energia elétrica, por ser uma espécie de mercadoria, deve ser assim tratada, atraindo para si todo o regramento legal aplicável às demais espécies de operações mercantis, inclusive aquele relativo à base de cálculo. Como consequência, estariam as operações com “esta mercadoria”, submetidas ao regramento do art. 54, inciso I, alínea “a” do RICMS/97 que manda considerar todas as despesas acessórias no cálculo do imposto devido, conforme redação abaixo:

*“Art. 54. No tocante aos acréscimos e aos descontos relativos ao valor das operações ou prestações, observar-se-á o seguinte:*

*I - incluem-se na base de cálculo do ICMS:*

*a) nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços (grifos acrescidos), inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação;*  
...”

Essas regras atinentes à base de cálculo, por sua vez, têm origem nas disposições da Lei Ordinária instituidora do imposto no Estado da Bahia – a Lei nº 7.014/96. A lei se refere aos acréscimos relativos ao valor das operações e das prestações no art. 17, II, letras “a” e “b”.

Na linha de raciocínio desenvolvidas pelos autuantes, o fornecimento do insumo energia elétrica é um fato econômico indissociável da sua transmissão e, por conseguinte, um custo adicional a ser pago necessariamente pelo destinatário, numa relação entre principal e acessório.

No processo PAF nº 281071.0102/10-0 (Acórdão 1ª JF, nº 0076-01/12), onde a questão objeto desta lide fiscal também foi posta em discussão, foi enfatizado que o direito de uso das linhas de transmissão e distribuição pelos legitimados à livre negociação de energia, é objeto do art. 15, § 6º, da Lei nº 9.074/95, segundo o qual “*é assegurado aos fornecedores e respectivos consumidores livre acesso aos sistemas de distribuição e transmissão de concessionário e permissionário de serviço público, mediante ressarcimento do custo de transporte envolvido, calculado com base em critérios fixados pelo poder concedente.*”

Segundo o caput do art. 9º da Lei nº 9.648/98, “*para todos os efeitos legais, a compra e venda de energia elétrica entre concessionários ou autorizados deve ser contratada separadamente do acesso e uso dos sistemas de transmissão e distribuição*”.

O instrumento a ser celebrado para esta última finalidade é, segundo o caso, o Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) ou o Contrato de Uso do Sistema de Distribuição (CUSD), como se verifica da Resolução nº 281/99 da ANEEL, no art. 10, §§ 1º, 2º, 3º e 4º.



Por sua vez, a remuneração devida denomina-se, conforme o caso, Encargo de Uso do Sistema de Transmissão ou Encargo de Uso do Sistema de Distribuição, e seu cálculo parte de valores de base fixados ou aprovados pela Agência Reguladora (a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD). O art. 19 da Resolução nº 281/99 da ANEEL, trata do faturamento desses encargos.

As empresas de transmissão e distribuição têm efetuado a cobrança do ICMS sobre os valores recebidos a título de TUST e TUSD, e repassados os valores aos Estados, em conformidade com a legislação posta no ordenamento jurídico da cada unidade federada.

O fundamento de tal exigência pelos Estados é, quanto à TUST, o Convênio ICMS nº 117/2004, cuja redação original impunha ao consumidor livre e ao autoprodutor que retirasse energia elétrica da rede básica “a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão”, bem como o dever de emitir mensalmente nota fiscal registrando o total pago a distribuidoras no período e procedendo ao destaque do imposto (cláusulas 1ª e 3ª).

O referido Convênio foi alterado, primeiro pelo Convênio ICMS 59/2005, que não modificou as disposições acima referidas, e depois pelo Convênio ICMS 135/2005, que estendeu as obrigações principal e acessória a todos os consumidores conectados à rede básica, aos quais continuou equiparado o autoprodutor que dela retire energia.

As regras mencionadas acima foram introduzidas no ordenamento jurídico estadual, via o RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto do Auto de Infração, conforme disposições abaixo:

**Art. 571-B.** *Fica atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento (Conv. ICMS 117/04).*

**§ 1º** *Sem prejuízo das demais obrigações previstas na legislação, cabe ao consumidor conectado à rede básica:*

**I -** *emitir nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, emitir nota fiscal avulsa, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações de conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, onde deverão constar:*

**a)** *como base de cálculo, o valor total pago a todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deve ser integrado o montante do próprio imposto;*

**b)** *a alíquota aplicável;*

**c)** *o destaque do ICMS;*

**II -** *elaborar relatório, anexo da nota fiscal mencionada no inciso I, em que deverá constar:*

**a)** *a sua identificação com CNPJ e, se houver, número de inscrição no Cadastro de Contribuintes;*

**b)** *o valor pago a cada transmissora;*

**c)** *notas explicativas de interesse para a arrecadação e a fiscalização do ICMS;*

**§ 2º** *O imposto devido deverá ser recolhido na data de emissão da nota fiscal referida no inciso I do parágrafo anterior.*

**Art. 571-C.** *O agente transmissor de energia elétrica fica dispensado da emissão de Nota Fiscal, relativamente aos valores ou encargos:*  
(...)

No processo paradigma também foi destacado que quando se fez referência ao transporte da energia elétrica, o legislador reconheceu a ocorrência de um fenômeno físico de transmissão, de condução da energia elétrica, e, ao afirmar a existência de uma igualdade por semelhança com o transporte de coisas móveis, contemplado como um dos pressupostos da incidência do ICMS (CF, art. 155, II).

Dispensou-lhe, por analogia, igual tratamento jurídico, oferecendo com isso solução prática para eventuais e prováveis dificuldades que pudessem inibir a incidência do imposto sobre a prestação

de um serviço que ganhou autonomia com o novo modelo desenhado para o setor elétrico. Assim, na linha de interpretação desenvolvida, quando se apresenta uma equiparação em dada situação, o legislador, segundo a dogmática jurídica, está se valendo de uma técnica material de assimilação, premido pela necessidade de manter a coerência da ordem normativa e evitar antinomias. A equiparação pressupõe naturalmente alguma dissociação dada entre os elementos equiparados, que, então, por força dela, passam a ser tomados como iguais.

Nesse novo ambiente, quando a distribuidora (agente de transmissão) atua como mera transportadora da energia elétrica, que o consumidor adquire de terceiros, a incidência do imposto se apresentaria, pois a Lei Complementar nº 87/96 é que prevê regra de que ICMS incide *"prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores"* (LC nº 87/96, art. 2º, II).

Nessa linha interpretativa *"na definição do valor das tarifas para os contratos de conexão e de uso do sistema de distribuição seriam consideradas as parcelas apropriadas dos custos de transporte da energia elétrica"* (Decreto nº 4.562, de 31 de dezembro de 2002). A energia elétrica, para efeitos fiscais, por ser considerada coisa móvel, teria o seu deslocamento do centro de produção até a instalação consumidora, através das linhas de transmissão, uma situação configuradora do serviço de transporte. E o custo do transporte seria o valor do frete sobre o qual incidiria o ICMS (CF, art. 155, II).

Os autuantes, na informação fiscal, ao enquadrarem a TUST no campo de incidência do ICMS, consideram esta parcela uma despesa acessória do fornecimento de energia elétrica, que deve, portanto, integrar a base de cálculo relativa ao fornecimento deste insumo.

Em concordância com os fundamentos que embasaram o lançamento fiscal, também entendemos que a TUST não é um direito de uso das linhas de transmissão, totalmente desvinculado, para fins tributários, da operação de fornecimento. No sistema anterior, onde a atividade era verticalizada os custos de transmissão eram integrados à tarifa, e, portanto, tributados pelo ICMS. O novo modelo de negócios não modifica o regime de tributação do ICMS. Apenas segmenta a incidência do tributo, atribuindo ao adquirente da energia a responsabilidade pela emissão das notas fiscais e o pagamento do tributo relativos à transmissão. Assim prescreve o Convênio ICMS nº 117/04, cuja Cláusula Primeira atribuiu a responsabilidade pelo pagamento do ICMS ao consumidor de energia elétrica, nos termos a seguir:

*"Cláusula primeira. Fica atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento."*

Esta regra foi introduzida no RICMS/97, no art. 571-B, acima transcrito, com a prescrição das obrigações tributárias, relativas à responsabilidade, pagamento e emissão de notas fiscais, estas últimas inseridas no campo das chamadas obrigações instrumentais.

Não tenho dúvida de que a intenção do legislador foi manter o sistema tributário tal qual sempre funcionou. Vale ressaltar que o poder executivo federal, ao editar o Decreto nº 5.163/2004, regulamentou o processo de comercialização de energia elétrica, inclusive no ambiente de contratação livre. O art. 51, do citado Decreto trouxe o seguinte comando, abaixo reproduzido:

*"Art. 51 - Os consumidores livres e aqueles referidos no art. 48 estarão sujeitos ao pagamento de **todos os tributos e encargos devidos pelos demais consumidores** (grifos acrescidos), salvo expressa previsão legal ou regulamentar em contrário."*

Em concordância com os argumentos dos autuantes, verifico que intenção do governo federal foi promover uma maior competição entre os agentes do mercado de energia, estimulando um ambiente propício a inovações, eficiência e minimização de desperdício, não tendo pensado jamais em abrir mão de impostos, hipótese que faria desaparecer completamente o ambiente de contratação regulada, tornando sem sentido grande parte do texto da Lei nº 9.074/95, especificamente aquelas regras voltadas ao mercado regulado, pois o ICMS afigura-se como uma parcela de valor significativo na formação do preço da energia elétrica.

A prevalecer à interpretação defendida pela autuada, haveria o risco de criar um desequilíbrio entre os dois mercados citados na peça defensiva, de forma a que as empresas migrariam, em sua totalidade, para o ACL, frustrando um modelo de negócios do qual o governo buscou dotar o setor, marcado por uma maior versatilidade e por dois ambientes distintos de contratação, conferindo segurança aos agentes do mercado de energia elétrica.

Destaco, ainda, que a iniciativa parlamentar tendente a criar uma outra norma, na LC nº 87/96, respeito da matéria, via a PLC nº 352/2002 não leva, necessariamente, à conclusão da existência de vácuo legislativo. A modificação legislativa objetiva afastar, tão somente, as interpretações divergentes, as quais possam por em risco a integridade do sistema tributário estadual e, por conseguinte, solapar as finanças das unidades federativas. No mesmo sentido a PEC 285/2004.

Quanto à jurisprudência citada pela autuada, adoto o mesmo entendimento externado pelos autuantes na informação fiscal:

*Em relação à decisão da Primeira Turma do STJ (relatada pelo Ministro Luiz Fux, AgRg no REsp 797826/MT, folha 84, primeiro parágrafo) - este julgado não tem relação com a matéria em debate, pois se refere a uma operação realizada no ambiente de contratação regulada, nada tendo a ver com a realidade do mercado livre de energia elétrica. No mesmo sentido é a decisão exarada pela Quinta Câmara do Tribunal de Justiça da Bahia (folha 84, segundo parágrafo), pois trata de fatores como demanda e potência os quais não tem aplicabilidade às operações ocorridas no mercado livre.*

*Há dois julgados do STJ (da Primeira e da Segunda Turmas, às folhas 84, terceiro parágrafo e 85, primeiro parágrafo, respectivamente), os quais se referem o Recurso Especial, contra decisões exaradas pelos tribunais mineiros. São decisões importantes, mas não refletem, ainda, a posição do Superior Tribunal de Justiça, pois foram acórdãos lavrados por órgãos fracionários, ou seja, a questão ainda não foi debatida exaustivamente, carecendo o entendimento de uma maior sedimentação.*

*Quanto aos demais julgados, são acórdãos exarados pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, colegiado que não tem competência para apreciar os processos oriundos do nosso Estado. Não há, portanto, ainda, manifestação por parte do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, relativamente a essa matéria.*

Com espeque na fundamentação acima, julgo procedente a Infração nº 1.

No tocante à Infração 2, os argumentos defensivos foram no sentido de que a imunidade prevista na LC nº 87/96 é aplicável às operações de aquisição de energia elétrica pela autuada, visto que esta tributa este insumo, de forma diluída, por ocasião das saídas de seus produtos industrializados. Haveria na situação do Auto de Infração uma bitributação e a ofensa ao princípio da não cumulatividade, já que a empresa não apropriou créditos fiscais por ocasião da entrada de Energia Elétrica. O autuado considera ainda que ao desenvolver atividade industrial, as operações de aquisição de energia elétrica não se sujeitariam à incidência do ICMS, nas entradas originárias de outras unidades da Federação, por força do disposto no art. 2º, § 1º, III, da LC nº 87/96.

Os autuantes contestam a afirmação da defesa de que a empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda. industrializa a energia. Entendem que a referida empresa a consome em seu processo industrial. A divergência cinge-se ao alcance do termo “industrialização”, quando aplicado à eletricidade.

Nos termos da letra “b”, do inciso X, do § 2º, do art. 155, da CF, não incide o ICMS sobre operações que destinem a outros Estados, petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica.

A imunidade, segundo a doutrina corrente, constitui uma não incidência constitucionalmente qualificada. O caso em exame não envolve uma imunidade, mas uma não incidência tributária para favorecer o Estado destinatário, onde se dará o consumo.

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

**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.*

Em outras palavras: o ICMS incide nas operações interestaduais com energia elétrica quando destinadas a consumidor final. A contrário senso, o ICMS não incide nas operações interestaduais quando o insumo é destinada à atividade de industrialização ou à atividade de comercialização.

Logo, em face da LC nº 87/96, quando da saída de energia elétrica que não seja destinada a consumidor final, não há incidência do ICMS. A energia destinada à industrialização ou comercialização não configura “mercadoria” destinada a consumidor final, senão teríamos uma violação ao significado etimológico da expressão. Energia utilizada por consumidor final é aquela utilizada pelo adquirente para consumo próprio (ex. energia adquirida para fins de consumo nas atividades administrativas da empresa).

Assim a energia empregada em processo de industrialização ou de comercialização, originária de outro Estado, não tem incidência do ICMS por ocasião da entrada, posto que não destinada a consumo próprio do estabelecimento adquirente.

Não importa aqui o processo físico ou químico através da qual a energia é utilizada no estabelecimento fabril. O legislador separou a regime de tributação em função da destinação dada a esta peculiar mercadoria, nas operações de remessa interestadual. Na hipótese de destinação para consumo próprio, encerrando a cadeia de circulação do produto, há a tributação por ocasião da entrada no estabelecimento consumidor. Ocorrendo aquisição interestadual para fins de emprego em processos de industrialização e ou de comercialização, não há incidência na origem, mas tributação no destino, nas operações ou prestações subsequentes, por força das disposições da CF/88 e da LC nº 87/96.

O legislador não prescreveu nas normas matrizes do ICMS, contidas na C.F e na Lei Complementar do imposto, qualquer referência ou condição para que ocorra a não incidência sobre as operações interestaduais com energia elétrica. Sequer ter esta peculiar mercadoria ter se submeter ao novo processo de industrialização sobre si mesma. Isto não teria a menor lógica. A não incidência do imposto se dá em função da destinação dada a este insumo na cadeia de circulação econômica: se a energia for para uso na atividade industrial ou comercial, não há incidência do imposto na operação de origem, nem há incidência na entrada no estabelecimento adquirente. Somente por ocasião das saídas dos produtos, em operações subsequentes, haverá a tributação, pois o custo da energia estará embutido nos preços de venda ou revenda. Somente a energia elétrica adquirida em operação interestadual para fins de consumo tem o aspecto temporal da incidência deslocada para a entrada no estabelecimento consumidor, posto que estará encerrada a cadeia de circulação desse específico produto.

Nessa linha de interpretação, vislumbro razão, em parte, nos argumentos defensivos, vis a vis com as alegações trazidas pelos os autuantes na informação fiscal.

Não me alinho à tese defensiva de que no processo de liquidação operada na CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica), verificada no ambiente da Contratação Livre (ACL), no qual se confronta os valores da demanda contratada com o consumo efetivo de energia (demanda efetivamente realizada), em havendo saldo devedor, desfavorável à autuada, se esteja diante de uma operação de liquidação financeira, sem repercussão para o ICMS. O caso, em exame, envolve um fornecimento efetivo de energia elétrica, que tem consequências tributárias.

Todavia, o fato relevante é que no ambiente da ACL (contratação livre) o que não se pode estabelecer é qual a origem da energia elétrica que ingressa no estabelecimento da impugnante: se decorrente de operação interna ou com origem operação interestadual. Nesse sentido, a tributação se dará somente por ocasião das saídas dos produtos resultantes da industrialização,

visto que o custo da energia estará embutido na formação do preço dos produtos fabricados. Neste ponto entendo que a tese defensiva está correta, o que afasta a cobrança do imposto lançado no item 2 do Auto de Infração.

Na peça defensiva o contribuinte postulou ainda o cancelamento da penalidade aplicada, de 100% do valor do tributo exigido no Auto de Infração, com espeque nos princípios do não confisco, positivado no art. 150, IV, da CF/88. Subsidiariamente requereu a redução da penalidade fiscal, em patamares não confiscatórios, ao apelo do princípio da equidade. Nesse sentido, invocou a aplicação dos precedentes mais recentes do STF, que delineia o limite máximo de 30% sobre o valor do tributo. Citou outras decisões judiciais acerca dessa temática, envolvendo o efeito confiscatório das penalidades lançadas de ofício.

Não acatamos os argumentos defensivos. Isto porque as multas previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, vinculadas ao descumprimento de obrigação tributária principal, por falta de pagamento do ICMS, estão sujeitas às reduções estabelecidas no art. 45 da mesma Lei, desde que o contribuinte efetue o recolhimento ou parcele débito apurado e lançado via Auto de Infração, nos prazos previstos na norma legal. Por sua vez, o exame da constitucionalidade ou a decorrente avaliação da desproporcionalidade da multa prevista na legislação estadual é matéria que não pode ser apreciada por este Conselho de Fazenda, pois à instância administrativa não é conferida esta competência, conforme regra estabelecida no art. 167, I do RPAF/BA.

Considerando as razões acima, meu voto é pela improcedência do item 2 do Auto de Infração, remanescendo tão somente a Infração nº 1.

A deliberação final, portanto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278868.3003/12-6**, lavrado contra **MIRABELA MINERAÇÃO DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.117.707,29**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “h”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR