

A. I. Nº - 278868.3001/13-1  
AUTUADA - MIRABELA MINERAÇÃO DO BRASIL LTDA. (LORICH)  
AUTUANTE - JOSÉ MARCELO PONTES  
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 03/11/2016

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0178-01/16

**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. **3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAIS DE CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.** É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Excluídos da exigência fiscal os valores que correspondiam às aquisições de insumos. Infração subsistente em parte. **b) RECOLHIMENTO MENOS.** Infração reconhecida. Rejeitados os pedidos de nulidade do PAF. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 05/09/2013, para exigir ICMS, no valor total de R\$2.881.043,22, pelo cometimento das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1** – 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. Consta ainda *"que foi acostado demonstrativo do cálculo dos valores do imposto devido - demonstrativo de débito TUST (Anexo I)"* – Período janeiro/dezembro de 2012. Valor da infração R\$1.170.042,73, acrescido da multa de 100% (art. 42, inc. IV, “h”, da Lei nº 7.014/96);

**INFRAÇÃO 2** – 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. Consta ainda *"que foi acostado demonstrativo do cálculo do imposto devido - demonstrativo de débito CCEE (Anexo II)"* – Período janeiro/março de 2012. Valor da infração R\$7.542,34, acrescido da multa de 100% (art. 42, inc. IV, "h", da Lei nº 7.014/96);

INFRAÇÃO 3 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, no período de janeiro/dezembro de 2011; janeiro/dezembro de 2012. Valor do débito: R\$1.698.968,72. Multa de 60%. Consta ainda que *"o contribuinte adquiriu de outras unidades da Federação mercadorias destinadas a uso e consumo, inclusive ..."*

INFRAÇÃO 4 – Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, no período de maio e junho de 2012. Valor R\$4.489,43. Multa de 60%. Consta ainda que *"o contribuinte em seu memorial de cálculo do imposto devido a título de ICMS-DIFAL, apurou valores superiores aqueles efetivamente recolhidos ..."*.

Apresentada impugnação ao lançamento de ofício (fls. 65 a 100), subscrita por advogados com procuração nos autos (fl. 102/103). O contribuinte argúi, inicialmente, a tempestividade das alegações, faz uma breve descrição do Auto de Infração e discorre sobre as suas razões para a declaração de nulidade da autuação, sobre a falta de motivação e o cerceamento da defesa.

Argúi que, sem prejuízo das razões para improcedência da autuação, sobrelevam, no caso concreto, as razões para declaração de nulidade do trabalho fiscal, aduzindo que a Fiscalização faltou com a devida motivação da autuação realizada, não tendo apresentado de maneira satisfatória as razões que alicerçaram o convencimento fiscal.

Diz que a fiscalização exigiu ICMS – diferencial de alíquotas sobre entradas interestaduais de bens supostamente destinados ao *consumo* do estabelecimento, sem apresentar, contudo, as razões para tal capitulação dos bens adquiridos, tributando o ICMS DIFAL sobre legítimos produtos intermediários do estabelecimento autuado, em manifesta contrariedade ao previsto no art. 5º, I, do RICMS/BA. Complementa que a falta de motivação do trabalho fiscal não se limitou à classificação dos bens nas entradas autuadas, mas também pela indicação na planilha de cálculo da alíquota cheia (17%) para apuração do crédito tributário.

Critica também a injuridicidade da exigência de ICMS sobre a TUST, sendo sabido que a contratação do uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica não é fato econômico submetido à incidência do imposto estadual, não merecendo prevalecer à exigência de ICMS sobre as diferenças apuradas no mercado de curto prazo da CCEE, em vista da não incidência sobre entradas interestaduais de energia elétrica em estabelecimentos industriais (art. 3º, III, LC 87/96).

Sobre as razões de nulidade, falta de motivação e cerceamento de defesa, aduz a falta de individualização da aplicabilidade dos materiais adquiridos no processo produtivo autuado (art. 28, § 4º, RPAF/BA). Argumenta que o ato administrativo deve sempre se fazer acompanhar da motivação exaustiva sobre os fatos e fundamentos jurídicos que abonaram a sua edição, uma vez que o administrador público não gere o seu interesse próprio, recaindo sobre ele o dever de exteriorização das justificativas dos atos praticados a título de promoção do interesse coletivo.

Dever de motivação que oportuniza a concretização dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV da CF/88), pois, aos interessados, fica aberta a possibilidade de contestar as razões que fundaram.

Nas infrações 3 e 4 (ICMS diferença entre as alíquotas), acusa a falta de motivação de forma adequada, com a explicitação dos critérios utilizados para a classificação dos bens adquiridos e a aplicação dos materiais no processo produtivo do estabelecimento autuado, suprimindo etapa

essencial à correta capitulação fiscal dos bens adquiridos. Diz que a autuação não sinalizou conhecimento sobre o processo produtivo, sendo esse o motivo do cancelamento das infrações. Transcreve decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, em caso similar (Acórdão CJF Nº 0027-12/03).

Reitera a afronta ao art. 28, §4º, II, do Regulamento do Processo Fiscal do Estado da Bahia (o Auto de Infração far-se-á acompanhar das provas necessárias à demonstração do fato arguido) e art. 50, I, do RICMS/BA (aplicação da alíquota de 17% sobre o valor total das operações glosadas). Pede a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Diz que é improcedente a autuação sobre os encargos de uso do sistema de transmissão de energia elétrica, na infração 1 pela falta de subsunção dos fatos autuados à hipótese de incidência do ICMS, conforme art. 155, II, da CF 88, art. 9º, da Lei nº 9.648/98 e dos artigos 110 e 114, do CTN. Considera que existe distinção entre as operações de compra e venda de energia elétrica e a contratação do uso dos sistemas de transmissão/distribuição de energia elétrica.

Discorre que o novo mercado de energia elétrica do Brasil, na nova regulamentação, separou a atividade de comercialização de energia elétrica (apta à incidência do ICMS) da atividade de distribuição (antes, atividade-meio inclusa no preço da energia). Nesse contexto, 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, exigindo contraprestação a ser paga aos mantenedores das redes elétricas (no lançamento ora impugnado, a TUST).

Diz que o Fisco baiano exige o ICMS sobre a transmissão de energia elétrica, integrando o TUST na base de cálculo do imposto (art. 571-B, RICMS/BA). Diz que se trata de erro de interpretação e a previsão eivada de vícios de ilegalidade. Destacando que o art. 155, II, da Constituição, institui a cobrança de imposto que tem por escopo incidir, primordialmente, sobre a *circulação de mercadorias*, não se podendo admitir a inclusão da TUST na base de cálculo do ICMS, eis que a disponibilização ou o direito de acesso a redes de transmissão ou distribuição de energia elétrica, à evidência, não são fatos que se subsumem à materialidade do imposto.

Aduz que o valor pago pelo direito de uso de redes de transmissão de energia não está vinculado à energia efetivamente consumida, que é a mercadoria, cuja transferência de titularidade enseja a cobrança de ICMS. Diz ainda que ao deixar o estabelecimento produtor, a 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; aduzindo que o fato gerador do ICMS para fins de energia elétrica se dá no momento em que esta é consumida pela empresa, na real transmissão de energia armazenada na linha de transmissão da concessionária de serviço público para o estabelecimento do consumidor, e não no momento da saída do produtor.

Informa que a própria 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, cfr. o *caput* do art. 9º da Lei nº 9.648/98. Insiste que só pode ter fato gerador quando há o efetivo consumo de energia elétrica, o que não ocorre na simples utilização das linhas de distribuição (inexiste circulação jurídica de mercadoria com transferência de titularidade). Conclui que a contratação do uso do sistema de transmissão não se confunde com a aquisição de energia elétrica, o que já basta para impedir a inclusão da TUST na base de cálculo do ICMS.

Questiona a argumentação da aquisição da “*disponibilidade*” da mercadoria como fato gerador da obrigação tributária, pois não se pode falar que o contrato de cessão do direito ao uso do sistema de distribuição de energia elétrica confere à empresa o direito de *alienar* qualquer mercadoria. Aduz que, 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. Entendimento esculpido no art. 110 do CTN (a lei tributária não pode alterar os conceitos de direito privado), na doutrina de Roque Antônio Carrazza e no art. 83, I, do Código Civil de 2002 (o bem móvel qualificado como mercadoria é a energia elétrica, e não o

direito ao uso do seu sistema de distribuição). Pede o cancelamento integral da infração.

Informa que fixada a premissa de que o ICMS 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), cumpre afastar a inclusão desse mesmo encargo na base de cálculo do imposto.

Explica que, embora as vendas de energia entre os agentes do sistema (geradores, importadores, comercializadores e consumidores livres) sejam contratadas em bases bilaterais, o fato é que 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. Não há garantia que a energia recebida por um desses atores (consumidor livre) seja aquela produzida pelo outro com quem mantém contrato.

Diz ainda, o que se contrata são quantidades de energia 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). Conclui que também não se pode falar em incidência do ICMS, em relação à contratação do sistema de uso de distribuição de energia elétrica e tampouco seria possível defender a incidência do ICMS sobre transporte. Pede o cancelamento da exigência fiscal.

Sublinha que os argumentos expostos são reforçados pela existência, no Congresso Nacional, da Proposta de Emenda Constitucional nº 285/2004 e do Projeto de Lei Complementar nº 352/2002 (DOC 04) que amplia a competência do imposto estadual para além do que consta hoje do Texto. Diz que a PEC quer incluir no direito a possibilidade de incidência de ICMS na transmissão de energia elétrica; e o Projeto de Lei Complementar quer incluir, na base de cálculo do ICMS, os encargos de transmissão e distribuição de energia. Concluiu que as duas medidas são provas claras de que inexistem, hoje, ICMS a recolher em relação aos encargos sobre o uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Destaca a jurisprudência, nesse sentido. O STJ (REsp 960.476/SC), o TJBA (AC 0158742-0/2003). O recente julgado do STJ firmou a não incidência de ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica (STJ, AgRg no REsp 1075223/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, J. 04.06.2013, DJe 11.06.2013).

Com relação, a infração 2, descreve suas considerações sobre o funcionamento da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, aduzindo que a fim de viabilizar a comercialização de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional – SIN, o governo federal autorizou, por via da disposição expressa nos artigos 4º e 5º da Lei nº 10.848/2004, a criação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, destinada a dotar o mercado energético brasileiro de segurança e confiabilidade. Explica ainda que Regulamentada pelo Decreto nº 5.177/2004, a instituição constituída sob a roupagem de associação civil e integrada pelas principais classes de atores do segmento energético nacional é responsável pelo registro e administração de todos os contratos de compra e venda de energia elétrica celebrados nos Ambientes de Contratação Regulada (ACR) e Contratação Livre (ACL).

Nesse sentido, argumenta que o autuado, em razão de operar no Ambiente de Contratação Livre, pode livremente adquirir energia elétrica de qualquer concessionário, permissionário ou autorizado vinculado ao Sistema Interligado Nacional, independentemente da interveniência do distribuidor que opera no território geográfico em que se acha estabelecida. Tal liberdade se dá porque as suas atividades industriais consomem elevada carga de energia elétrica, superior a 3MW por mês, em tensão, conforme exigido pelos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.074/1975, sem prejuízo do atendimento de outros requisitos estabelecidos pela legislação reguladora do setor.

Diz que o autuado ainda é obrigado a registrar todos os contratos de compra e venda celebrados com outros agentes atuantes nesse mercado (*cf.* art. 7º da Convenção da CCEE). A partir de tais

informações, a CCEE realiza o confronto entre a demanda contratada e a demanda efetivamente utilizada pelo adquirente. Diz que, devido à imprevisibilidade quanto à intensidade do consumo de energia elétrica, foi criado Mercado de Curto Prazo, destinado à contabilização e liquidação dos desvios entre a energia contratada e a efetivamente utilizada, exigindo-se do adquirente, ao final, o pagamento da diferença, caso constatada posição devedora, ou, a atribuição de créditos, em caso de posição credora. Deduz que é contra o suposto descumprimento de obrigações tributárias relativas ao saldo apurado no processo de contabilização e liquidação das diferenças que se volta o Fisco Baiano; nos períodos em que a impugnante consumiu mais energia do que adquiriu, apurando-se saldo devedor, a fiscalização exige multa sobre a falta de emissão de notas fiscais e recolhimento de ICMS sobre a entrada de energia elétrica no estabelecimento. Argui que também essa infração não merece prevalecer.

Argumenta a Ilegalidade da tributação por ICMS das liquidações financeiras operadas no âmbito da CCEE, quando o Consumidor Livre nela registrado exerce atividades industriais. Reitera 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). O DOC 05 esclarece a dinâmica do processo de liquidação. Diz 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.

Sublinha que a 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.

Deduz que o saldo resultante de processo de liquidação financeira não individualiza a origem da energia elétrica consumida pelos agentes industriais, deixando de discriminar os valores relativos a operações internas e interestaduais, não podendo ser tributado pelo Estado da Bahia. Entender de modo diverso comprometer a sistemática adotada pelo art. 3º, III, da Lei Complementar nº 87/96. Diz que o preceito visa compatibilizar o regime do ICMS-Energia com o modelo não cumulativo do imposto estadual (art. 155, § 2º, I, CR/88). A energia elétrica é utilidade que, quando empregada em processo industrial, franqueia o direito ao aproveitamento de crédito escritural de ICMS (art. 33, II, *b*, da Lei Kandir). Em operações interestaduais, contudo, envolvendo a circulação de energia elétrica destinada a estabelecimento industrial, o aproveitamento de créditos restaria prejudicado, pois, como sabido, a Constituição de 1988 (art. 155, § 2º, X, *b*) deslocou a incidência do imposto do Estado de origem para o Estado de consumo. Se o imposto incide apenas no Estado de destino, não haveria imposto recolhido na etapa anterior da cadeia de circulação e, via de consequência, não haveria crédito aproveitável pelo adquirente.

Diz ainda que a norma adotada pelo art. 3, III, da LC 87/96, repetida pela legislação baiana, visa obstar o *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). Esclarece que o tributo que deixou de ser recolhido no Estado produtor é recolhido posteriormente no Estado da situação do estabelecimento adquirente. Frisa que 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. Diz que esse é o motivo adotado pela Lei Complementar nº 87/96 para não tributar a entrada interestadual de energia elétrica em estabelecimentos industriais. Posição chancelada pelo STJ Resp nº 1.322.072/RS.

Firma entendimento pela não incidência de ICMS sobre a aquisição interestadual de energia elétrica promovida por estabelecimentos industriais, na exata linha do que preceitua o art. 3º, inc. III, da Lei Kandir. E contrapartida, a exigência fazendária deseja tributar duas vezes a energia

elétrica utilizada no processo industrial, atribuindo à empresa um custo adicional que não poderá ser repassado para os contribuintes de fato. Diz que insatisfeito em tributar as operações da autuada, segundo a base de cálculo acrescida do custo da energia elétrica, o Fisco Baiano deseja cobrar novamente o imposto correspondente a esse insumo (sobre o qual a Impugnante não aproveitou créditos, seguindo a orientação do STJ), agindo em manifesto *bis in idem*.

Diz que nas aquisições interestaduais de energia elétrica por agente industrial é inaplicável as disposições do Convênio ICMS 15/2007, salientando 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). Aduz que se não manifestasse interesse em promover operações interestaduais de aquisição de energia elétrica, não precisaria operar no Ambiente de Contratação Livre. Reclama que o Fisco Baiano tributou entradas de energia decorrentes de operações ocorridas no Ambiente de Contratação Livre, como se todas fossem internas.

Diz que o Convênio ICMS 15/2007 indicado pelo fiscal autuante para enquadramento legal da Infração 2, que apresenta as obrigações impostas aos agentes da Câmara de Fiscalização relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE (emissão de notas fiscais de entrada de energia elétrica, em caso de posição devedora), não se aplica aos casos de comercialização de energia elétrica destinada ao Estado da Bahia.

Transcreve, nesse sentido, o *caput* da cláusula primeira de referido Convênio.

*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.*

Sublinha que autuando no segmento industrial minerário – DOC 06 deve ser aplicada a base de cálculo reduzida (art. 80, I, *a*, do RICMS/BA), além do art. 3º, inc. III, da LC 87/96, que determina a não incidência de ICMS sobre a entrada de energia elétrica em estabelecimentos industriais, restando demonstrada a ilegalidade da cobrança.

Reclama que o Fisco tributa todo o saldo negativo resultante do processo de liquidação, sem discriminar as operações interestaduais, não sujeitas à incidência do imposto. Pede o afastamento da exigência do item 2.

Destaca ainda que a Lei Complementar nº 87/96 (art.20, §1º, c/c art. 33, II, “b”) admite a possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS em relação às entradas de energia elétrica consumida no processo de industrialização. Posição que é também definida no STJ (Resp. 404.432/RJ). Conclui que, em caso de caracterização da incidência de ICMS, pede seja declarado o seu direito de creditar-se do imposto na proporção da energia consumida no processo de industrialização.

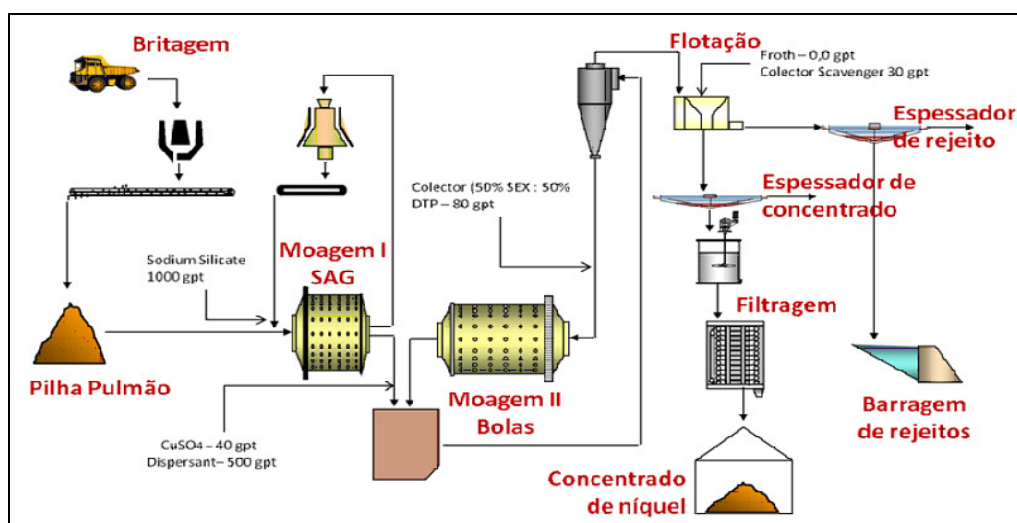
Com relação às infrações 3 e 4, esclarece, antes, alguns pontos acerca do estabelecimento autuado e do processo produtivo nele desenvolvido, pois a correta aplicação do direito, ao caso, depende, essencialmente, do conhecimento da matéria fática a ele subjacente.

Explica que se trata de uma subsidiária brasileira da mineradora australiana *Mirabela Nickel LTDA.*, que se dedica à lavra e processamento de sulfeto de níquel extraído de mina, localizada no Município de Itagibá/BA. O processo produtivo desenrolado no estabelecimento autuado pode ser descrito, em resumo, a partir da seguinte classificação das etapas operacionais:

- (i) extração das rochas de níquel: nessa etapa, são utilizados explosivos, caminhões fora de estrada, tratores e escavadeiras. As rochas extraídas são acondicionadas nos caminhões fora de estrada e transportadas ao Pátio de Britagem.
- (ii) usina ou planta: trata-se de fase complexa da produção, deflagrada no (a) *Pátio de Britagem*, local em que as rochas passam por uma trituração primária mediante máquina

alimentada por energia elétrica. As rochas britadas são despejadas por correia transportadora na **(b) pilha pulmão**, que tem por finalidade estocar minério para nova britagem. Através do sistema de correias, o minério é conduzido ao **(c) moinho SAG** e, caso não atinja o tamanho ideal, passa por uma britagem suplementar, chamada “britagem Seixos Pebbles”. Ato contínuo, o minério é conduzido ao **(d) Moinho de Bolas**, composto por revestimento de borracha, bases levantadoras de borracha e corpo moedor (esferas ou bolas de aço), cujo desgaste é de 600 gramas por tonelada de minério moído. Na fase **(e) – poupa** -, o resultado do processo produtivo é classificado e encaminhado à fase subsequente - **(h) flotagem** -, voltada ao aumento do teor de níquel. O minério passa pela fase de **(i) espessamento** e é conduzido à **(j) etapa final ou estocagem**, em que a água presente no minério é separada e a massa seca estocada ou embarcada nos caminhões.

Descreve o fluxograma abaixo:



Afirma que tendo se instalado recentemente no Estado da Bahia, precisou adquirir diversos equipamentos, maquinários, estruturas, insumos e todas as categorias de bens necessárias para pôr em movimento a atividade de extração e processamento de minério de níquel. Para isso adquiriu: (a) *bens do ativo imobilizado*, isto é, bens corpóreos de longa vida útil, destinados à manutenção das atividades da companhia (art. 179, IV da Lei nº 6.404/76 e art. 93, V, “a” do RICMS/BA); (b) *bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento*, concebidos pela ordem jurídica como aqueles não destinados a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, não consumidos nem integrantes do produto final ou do serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação (art. 93, V, “b” do RICMS/BA) e; (c) *produtos intermediários*, assim entendidos aqueles que são aplicados na linha principal do processo produtivo, mantêm contato físico com o produto que se comercializa e/ou se consomem no processo produtivo continuamente, mesmo não se agregando fisicamente ao produto final).

Admite que houve erro na classificação incorreta de parte dos bens, lançado indistintamente a entrada de tais entradas em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) como bens de uso e consumo (CFOP 2556). Após a autuação, a empresa providenciou a reapuração das entradas realizadas no período autuado e constatou que incorreu em erro parcial. Demonstrando que se pauta pela boa-fé nas relações mantidas com a administração fazendária, vem, informar que providenciará o recolhimento parcial dos valores, nos patamares corretos do ICMS que entende devido, aproveitando-se dos benefícios da anistia, até novembro de 2013.

Diz que o fisco por desconhecimento classificou, indiscriminadamente, os bens adquiridos como bens de uso e consumo, exigindo indevidamente o diferencial de alíquotas relativamente a tais operações. Parcela expressiva do ICMS exigido (DIFAL) decorre da aquisição de produtos intermediários, que mantêm contato com o minério extraído da mina e/ou são consumidos direta e integralmente no processo produtivo, sendo aplicados na linha principal do estabelecimento e

apresentam exígua vida útil.

Pede a apuração circunstanciada e justa sobre a natureza dos bens que adquiriu, pois o Auto de Infração, tal qual foi lavrado, não submeteu a exame, as singularidades e características de cada um dos produtos aplicados no processo produtivo da empresa.

Reitera a ausência de motivação, o que o obrigou o grande esforço interpretativo para deduzir as motivações da autuação. O Fisco não sinalizou ter conhecimento sobre as etapas do processo produtivo no estabelecimento, tampouco as características e aplicações dos bens adquiridos.

Assevera o enquadramento dos bens autuados no conceito de produtos intermediários. Discorre sobre tal conceito, aduzindo que são concebidos pelo ordenamento jurídico como aqueles essenciais à realização da atividade fim da empresa, consumidos integral e imediatamente no processo produtivo e aplicados na linha principal do estabelecimento. Explica que, por consumo integral, não se deve entender o consumo instantâneo e o STJ já assentou entendimento que bens intermediários podem ser inutilizados, consumidos ou desgastados em um lapso de tempo inferior a 12 meses.

Sublinha que é importante que o consumo ou inutilização não decorra de simples desgaste natural, mas de uma degradação precipitada ou acelerada pela aplicação de produto intermediário, na linha de principal do estabelecimento, diversamente do que ocorre com os bens do ativo imobilizado, cujo desgaste acontece apenas da fluência do tempo. Conclui que consumo integral é o exaurimento ou inutilização do produto em sua finalidade, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total.

Noutro aspecto, consumo imediato significa utilização direta do produto intermediário no processo produtivo principal. Explica que o imediatismo exigido não significa consumo instantâneo, mas, sim, a aplicação direta do produto intermediário na linha de produção matriz. Imediato é aquilo que não é medido por algo, isto é, que é aplicado diretamente.

Destaca o posicionamento do Conselho de Fazenda do Estado no Acórdão JJF Nº 1285/99; o regulamento do Estado da Bahia (art. 93, I).

Diz que vários materiais relacionados na listagem fiscal são aplicadas na linha principal do estabelecimento e são essenciais ao processo produtivo, citando novamente precedente no CONSEF (Acórdãos JJF Nºs 2125-01/01 e 2533/00).

Observa que a necessária integração física do produto é característica própria das matérias primas, com as quais, produtos intermediários não se confundem. Destaca a doutrina nesse aspecto e a definição do art. 93, RICMS BA, ao fazer referência às duas espécies de bens, no dispositivo legal. Diz que é assim na Lei Complementar nº 87/96, além do STF, ao identificar que a Constituição Federal garantiu o crédito físico, na aquisição de diferentes espécies de bens.

Resume as características primordiais dos produtos intermediários: (i) essencialidade e; (ii) consumo durante o processo produtivo, quando aplicados direta e imediatamente na linha principal do estabelecimento. Reconhecida a fisionomia dos produtos intermediários a partir das características apontadas acima, não é lícito ao fisco impedir o direito de creditamento do contribuinte.

Reitera que os produtos arrolados por amostragem na lista apresentada pela autuada (DOC 07) preenchem todos os requisitos mencionados acima, não justificando a manutenção da exigência fiscal.

Requer a realização de prova pericial para análise da serventia dos bens glosados no seu processo produtivo, tendo em vista que foi exigida DIFAL nas operações envolvendo bens que evidentemente se caracterizam como produtos intermediários, a exemplo de bola de moinho, revestimento de moinho (empregados na moagem), revestimento de perfuração, explosivos (empregados na extração), reagente químico (empregado no processo químico de flotação), revestimento de correia transportadora e malha/corrente de revestimento de pneu (empregados na movimentação do minério da mina para a planta). Esclarece as características de alguns desses



produtos:

1 - “BOLAS DE AÇO” EMPREGADAS NA MOAGEM DO MINÉRIO.

A passagem do minério lavrado na mina pelo moinho de bolas é etapa essencial do processo produtivo do estabelecimento autuado. O moinho de bolas é composto por revestimento de borracha, bases levantadoras de borracha e um cilindro que, quando rotacionado, põe em movimento as bolas que preenchem o seu interior. As bolas de aço desempenham o papel de “corpos moedores” que se chocam contra o minério em processamento, fracionando-o em múltiplos pedaços.

As bolas de aço são consumidas ou deterioradas à razão de 600g por tonelada de minério beneficiado, o que exige da empresa a realização de rotineiras trocas a fim de manter o rendimento do moinho de bolas. A sua função no processo produtivo é auxiliar no processo de quebra do minério para o mesmo atingir a granulometria adequada para as próximas fases do processo produtivo. Trata-se de elemento necessário e indispensável ao processo produtivo.

As bolas de aço não são bens do ativo permanente:

- (a) Não são bens duráveis, deteriorando-se à proporção de 600g por tonelada de minério processado;*
- (b) Não se desgastam apenas pelo transcurso do tempo; ao revés, o desgaste e inutilização são precipitados pela colisão com o minério beneficiado;*
- (c) Não se incorporam ao patrimônio da empresa por período superior a um ano (conforme critério consagrado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça);*

As bolas de aço não se subsumem ao conceito de bens de uso ou consumo:

- (a) Não são ancilares ou secundárias para a realização da atividade fim do estabelecimento: são essenciais para o funcionamento do “moinho de bolas”, etapa primordial do processo produtivo da autuada;*
- (b) Não são empregadas para fins administrativos, voluptuários ou meramente úteis: são aplicadas diretamente no processo produtivo principal e são necessárias à consecução da atividade fim do estabelecimento.*

Também não podem ser consideradas como matérias-primas:

- (a) Não se incorporam na composição físico-química do bem resultante do processo produtivo, a não ser indesejada e residualmente.*

Por exclusão, somente podem ser tidas como produtos intermediários:

- (a) São aplicadas na linha principal do processo produtivo desenrolado na planta empresarial;*
- (b) Mantêm contato físico com o bem processado e comercializado;*
- (c) Possuem baixa durabilidade: desgastam-se à média de 600g por tonelada de minério processada;*
- (d) São consumidas, desgastadas e inutilizadas direta e integralmente no processo produtivo.*
- (e) O maquinário que as contém (moinho de bolas) se preserva intacto, desgastando-se apenas com o transcurso temporal.*

Destaca que a Fazenda Estadual de Minas Gerais, a mais familiarizada com o processo produtivo desenvolvido nos estabelecimentos de empresas mineradoras, editou a Instrução Normativa SLT nº 01/2001, que em seu art. 2º incluiu as bolas de moinho na lista de produtos intermediários reconhecidos pelo fisco:

*“Para efeitos de crédito no imposto, considera-se produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01, de 20 de fevereiro de 1986, todo material consumido nas fases do processos desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, **bola de moinho**, amido/amina/soca cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento”*

Na mesma trilha, o Parecer ASTEC nº 000120/2012 (DOC 08), exarado após a realização de diligências *in loco*, permitiu ao CONSEF (ACÓRDÃO JFF nº 0045-03/13, AI nº 281231.0005/10) reconhecer a impossibilidade da exigência de ICMS - DIFAL sobre entradas interestaduais de “*bolas de moinho*” no estabelecimento da empresa, firme em sua essencialidade para com o processo

produtivo minerário empreendido.

Conclui que houve equívoco na capitulação de tais produtos e injurídica a exigência de ICMS – DIFAL sobre as aquisições de “bolas de aço” (NFs 6679, 6682, 7049, 7063), com o consequente cancelamento das respectivas exigências fiscais.

## 2 - “EXPLOSIVOS” EMPREGADOS NA EXTRAÇÃO DO MINÉRIO.

Explica que, além de lavrar o minério de níquel, a empresa se vale de uma equipe de técnicos que, com auxílio de uma perfuradora, preparam as áreas de explosão. Trata-se de etapa inicial essencial ao processo produtivo minerário. O solo é perfurado até as áreas onde se encontre o minério em estado bruto. Encontrado esse minério, ocorre sua detonação, por meio da aplicação de explosivos. Por isso, elemento necessário e indispensável ao processo produtivo; sua ausência implica a própria inviabilidade da exploração mineral. Sobre tal questão, transcreve trecho do Acórdão JJF Nº 0045-03/13. Pede o cancelamento das exigências (Notas Fiscais nºs 3311 e 3337).

Defende a impossibilidade da exigência de diferencial de alíquotas sobre a aquisição de produtos intermediários, nos termos do art. 5º, I do RICMS/BA e jurisprudência do CONSEF (CJF 0186-11/02). Requer a improcedência das Infrações 3 e 4, mantendo apenas os valores já reconhecidos.

Pede a produção de perícia técnica para que se possa esclarecer qual a natureza dos bens adquiridos pela empresa, devendo ser confirmado que se trata de produtos intermediários.

Alternativamente, se confirmado que parcela remanescente dos bens adquiridos foi destinada ao ativo fixo do estabelecimento – o que se afigura manifestamente inadmissível – a empresa alerta que não há diferencial de alíquotas a recolher em virtude do benefício fiscal (DESENVOLVE) que a ampara. Discorre sobre o Programa; reitera o pedido de perícia, formula quesito a serem respondidas pelo Perito, uma vez que as infrações 3 e 4 trata-se de questões eminentemente fáticas. Reitera que o trabalho fiscal se revela eivado de vícios de fundamentação, ao não sinalizar a fiscalização acerca do processo produtivo minerário.

Aduz que o erro do setor contábil do estabelecimento (anotação de CFOP nas notas fiscais de bens de uso e consumo indistintamente, não pode suprimir a necessidade de se investigar a funcionalidade dos bens autuados).

Reitera a necessidade de prova pericial, aduzindo que os produtos tidos pela Fiscalização como de *uso e consumo* do estabelecimento são essenciais ao processo produtivo em que são aplicados, consumindo-se de forma integral e imediata, satisfazendo todos os requisitos para a classificação sob a rubrica de *produtos intermediários*. Descabida a exigência de ICMS DIFAL sobre tais entradas autuadas. Considerada a ampla extensão da lista de produtos glosados pela fiscalização, a autuada reputa imprescindível a realização de diligências e prova pericial a fim de se apurar as singulares características e a exata aplicação de cada bem no processo produtivo.

Pede o cancelamento das penalidades aplicadas em relação às Infrações 1, 2, 3 e 4; por atipicidade, por violação ao princípio constitucional do não confisco e à propriedade privada. Completa que multas quantificadas em percentuais (100% e 60%) do valor do imposto, exorbitam em muito a quantia necessária para a realização de sua finalidade sancionadora, assumindo um objetivo arrecadatário incompatível com os escopos do Direito Tributário e em face da proibição ao confisco (art. 150, IV, CF 88).

Reitera os pedidos já declinados nos autos; as canceladas das multas aplicadas; apresentação de provas por todos os meios admitidos em Direito, em especial a prova documental e a pericial, para inequívoca demonstração da improcedência da classificação dos bens adquiridos operada pela autuação (Infrações 3 e 4). Requer o cadastramento do advogado, que indica, sob pena de nulidade (art. 236, § 1º, do CPC) e prazo de 15 dias para apresentação de via original de procuração, conforme autoriza o Código de Processo Civil.

Procuração juntada (fls. 177/178).

O Auditor Fiscal presta Informação Fiscal (fls. 203/204). Sintetiza as razões da defesa; diz que em

29.11.13, a autuada, aderindo à anistia instituída pela Lei nº 12.903/13, concordou com parte dos créditos constituídos no presente Auto de Infração.

Diz que o autuado pagou integralmente a infração 4; concordou em parte com a exigência da infração 3 (crédito de ICMS de R\$ 1.698.968,72), admitindo R\$ 1.061.831,65 e manteve o questionamento com relação ao valor de R\$ 637.137,07.

Aduz que no anexo III (fls. 22 a 44) elenca todos os documentos que embasaram a constituição do crédito formalizado na infração 3; a fim de viabilizar o seu pronunciamento no Auto de Infração é necessário que o autuado esclareça quais as operações estão mantidas na sua impugnação.

O autuado volta a se manifestar (fls. 205/206). Admite que aderiu parcialmente em relação à infração 3 e integralmente em relação à infração 4. Permanecerá discutindo as infrações 1 e 2, integralmente e parte da infração 3.

O autuado atravessa petição (Processo SIPRO 067800/2014-5), aduzindo a homologação dos valores pagos na anistia tributária e a continuidade da lide em relação às demais infrações.

Em nova Informação Fiscal (fls. 245/257), o Auditor apresenta uma síntese de cada infração e da respectiva impugnação efetuada pelo sujeito passivo.

Sobre a infração 1, lembra que o autuado pugnou pela improcedência do lançamento, aduzindo que a disponibilização do acesso à rede de transmissão não se constitui em fato econômico que possa ser qualificado como “operação mercantil”, uma vez que não há transferência de titularidade de mercadorias; a tarifa de utilização do sistema de transmissão de energia elétrica (TUST) não guarda semelhança com a operação de transporte de mercadorias, nem pode ser enquadrada como qualquer despesa acessória, dentre aquelas previstas pela legislação de regência. Em apoio à essa tese cita a PEC nº 285/2004 e o PLC nº 352/2002, evidenciando que o Congresso Nacional admitiu (tacitamente) a existência de um vazio legislativo e procurou corrigir, além da jurisprudência sobre a matéria, que tem decidido pela não incidência do ICMS sobre as tarifas de uso do sistema de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Explica que o enquadramento (ou não) da TUST no campo de incidência do ICMS comporta uma discussão acerca do critério material adotado pelo legislador constituinte como elo definidor da natureza do tributo em referência.

Diz 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 legislação infraconstitucional, seja na Lei Complementar nº 87/96, na Lei Estadual nº 7.014/96, no Convênio ICMS 117/04 e RICMS/BA (aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.284/97).

Destaca que o texto constitucional (art. 155, II) marca a imunidade nas saídas interestaduais nas operações com eletricidade (inciso X, do § 2º). Completa que o ordenamento jurídico nacional, nas suas mais diversas manifestações normativas, trata a energia elétrica como mercadoria, a exemplo da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS do Estado da Bahia (art.1º), considerando ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 4º, I).

Ressalta que a saída do estabelecimento é o termo *a quo*, a partir do qual se considera ocorrido o fato gerador, e não o consumo pelo estabelecimento destinatário, como afirma o autuado. Sublinha 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 87/96. Diz que a Lei nº 7.014/96 disciplinou na mesma direção, elegendo a entrada da energia elétrica no território do Estado da Bahia (art. 2º, III).

Com relação a base de cálculo, diz que sendo a energia elétrica uma mercadoria, há de se aplicar o art. 54, I, alínea “a” do RICMS/97 (aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores), o qual manda considerar todas as despesas acessórias no cálculo

do imposto devido. Nesse sentido, todo e qualquer acréscimo que venha a ser cobrado do consumidor da energia elétrica deve ser incluído na base de cálculo do imposto.

Explica o funcionamento do mercado de energia elétrica: 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. Diz que 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. Portanto, a energia continua a ser disponibilizada da mesma forma como vinha sendo e não cabe uma interpretação distinta do que ocorreu até então.

Contesta a afirmação da defesa: *“O valor pago em virtude do direito de uso de redes de transmissão de energia não está vinculado à energia efetivamente consumida, ...”*, uma vez que 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. Garante que a TUST é uma despesa acessória, inevitável e incorrida pelo destinatário consumidor, sem a qual seria inconcebível a operação principal. Lembrando que o ICMS não incide apenas sobre operações mercantis, mas, aquelas relativas às operações mercantis.

Aduz que a especificidade de a energia elétrica circular mediante redes de transmissão não desnatura a sua qualidade de mercadoria, nem mesmo pelo fato de esta utilidade econômica trafegar num tronco comum, já que a fungibilidade é traço de todo e qualquer produto mercantil. Concluindo que não pode essa característica do bem econômico analisado, ser tomada como fator impeditivo da aplicação de um regime tributário genérico.

Observa que a cláusula primeira do Convênio ICMS 117/04 atribuiu a responsabilidade pelo pagamento do ICMS ao consumidor de energia elétrica; que a intenção do legislador foi a manutenção do sistema tributário como sempre funcionou, por isso o Decreto nº 5.163/2004 (regulamento do processo de comercialização de energia elétrica, inclusive no ambiente de contratação livre). Transcreve o artigo 51, que expressa a identidade entre os regimes tributários no Ambiente de Contratação Livre (ACL) e no Ambiente de Contratação Regulada (ACR), revelando a preocupação em não causar um esvaziamento dos negócios no ACR, meramente por força da supressão de tributos. Interpreta o Auditor Fiscal que a intenção do governo federal foi promover uma maior competição entre os agentes do mercado de energia, estimulando um ambiente propício às inovações, eficiência e minimização de desperdício e nunca 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.

Deduz que prevalecendo a interpretação defendida pela autuada, cria-se o risco de desequilíbrio entre os dois mercados de energia, uma vez que as empresas migrariam para o ACL, frustrando um negócio que o governo dotou o setor, marcado pela versatilidade de 2 ambientes distintos de contratação. Conclui que a criação de outra norma acerca da matéria não implica vácuo legislativo, nem permite interpretação divergente que possa por em risco a integridade do sistema tributário.

Diz que as decisões da jurisprudência citadas pelo autuado têm que ter tratamentos distintos:

- 1) não tem relação com a matéria debatida, a decisão da Primeira Turma do STJ, (relatada pelo Ministro Teori Albino Zavascki, REsp 960.476/SC) e da Quinta Câmara do Tribunal de Justiça da Bahia (folha 75), pois trata de fatores como demanda e potência os quais não tem aplicabilidade às operações ocorridas no mercado livre.

- 2) as decisões da Segunda Turma do STJ (relatada pela Min. Eliana Calmon, REsp 1075223/MG) e da Primeira Turma do STJ (relatada pelo Min. Benedito Gonçalves - REsp 1278024/MG), fl. 76, dizem respeito à TUSD, tarifa de uso do sistema de distribuição, que se refere ao mercado regulado.
- 3) Outros dois julgados do STJ (fls.76) exarados pelos tribunais mineiros, são importantes, mas não refletem 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.

Define pela manutenção da exigência 1.

No que tange a infração 2, resume a alegação do autuado, no sentido de que as operações interestaduais de energia elétrica gozam de imunidade, quando destinadas à industrialização (art. 3º, inciso III da LC 87/96); que o Convênio ICMS 15/2007 é inaplicável à Mirabela, considerando que a sua Cláusula Primeira exclui expressamente a comercialização da energia elétrica destinada a empresas situadas no Estado da Bahia. Pede a improcedência da infração ou a declaração do direito de aproveitamento do crédito fiscal do ICMS devido na operação, em face ao julgado do STJ sobre a matéria, além do cancelamento da multa.

Informa que a imunidade do art. 3º, inciso III da LC 87/96 somente é aplicável quando a energia elétrica se destina à comercialização ou industrialização, mas incide o ICMS quando o destinatário é consumidor do insumo e a Mirabela Mineração do Brasil não industrializa a energia, mas a consome em seu processo industrial.

Diz que as regras do ICMS dispensou um tratamento peculiar à energia elétrica, conforme consta do art. 93, II do RICMS/97 (diversa da regra geral aplicável às mercadorias utilizadas no processo industrial), abaixo transcrito:

*“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;*

O dispositivo revela 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 o insumo citado não se submete a qualquer processo de transformação. A energia elétrica é submetida a um fenômeno físico de “consumo”, que culmina com o seu desaparecimento. Somente é admissível falar-se em industrialização da energia quando se está tratando de estabelecimento gerador de energia elétrica; comercialização da eletricidade quando o estabelecimento é uma transmissora de energia elétrica.

Diz que essa foi a intenção do legislador complementar, ao editar a regra de imunidade retro citada. Entendimento compartilhado pelas administrações tributárias estaduais, a exemplo da Decisão Normativa CAT nº 3 (Estado de São Paulo). Diz ainda que tal ato foi expedido em resposta a Consulta de empresa do ramo metalúrgico, ao questionar sobre a incidência de ICMS no fornecimento interestadual de energia destinada ao estabelecimento fabril consulente.

Reproduz trecho da resposta dada a consulta.

Entendimento também compartilhado pelo CONSEF (Acórdão CJF Nº 0275-12/05).

Diz, em contrário do autuado, que o Convênio ICMS 15/2007 é aplicável ao caso concreto. A exceção feita ao Estado da Bahia teve sua redação dada pelo Convênio ICMS 99/11, com efeitos a partir de 01 de setembro de 2012. Explica que a redação original dessa cláusula primeira, cujos efeitos perduraram até 31.10.2010, não fazia exceção a qualquer unidade da federação, nem mesmo os Estados de São Paulo e Mato Grosso. A partir de 01.11.2010, através do convênio ICMS 137/10, houve a exclusão das unidades acima citadas.

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

Quanto ao pedido para aproveitamento do crédito fiscal, diz que fica garantido desde que seja efetuado o pagamento dos valores, ora exigidos, mediante o presente lançamento de ofício.

Nega a redução da multa solicitada pelo autuado, aduzindo que a mesma se encontra prevista na alínea “h” do inciso IV do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Finaliza pela manutenção da exigência.

Quanto às infrações 3 e 4, informa que a alegação de nulidade cai por terra, tendo em vista que o próprio autuado aderiu à anistia instituída pela Lei nº 12.903.

Com relação ao item 3, no valor total de R\$ 1.698.968,72, informa que o autuado parcelou R\$1.061.831,65. Diz que o demonstrativo acostado pelo autuado (fls. 229 a 241) e que embasou sua confissão de dívida elenca todas as notas fiscais que foram acatadas e que serviram de adesão à anistia.

Informa que com base no relatório acima efetuou no anexo III (fls. 22/44) a exclusão das notas fiscais e que o valor do ICMS - DIFAL fora contemplado totalmente na confissão da dívida. Para os documentos remanescentes, diz que classificou os mesmos, quanto à natureza da sua aplicação, em insumo, material intermediário, uso/consumo ou ativo. Separou os documentos que não contemplam itens suscetíveis do ICMS - DIFAL. Elaborou novo demonstrativo de débito.

O autuado apresenta nova manifestação (fls. 304/321), sintetizando os fatos tributados, a impugnação, a Informação Fiscal, argumentação que promoveu a reapuração das entradas realizadas no período autuado e constatou que incorreu em erro parcial, no que tange ao recolhimento do DIFAL nas entradas de mercadorias em seu estabelecimento.

Por isso, recolheu, aproveitando-se da anistia definida na Lei nº 12.903/2013, o montante de R\$ 1.235.934,55 (integralmente a exigência da Infração 4 e parcialmente, a exigência na Infração 3, restando para discussão a quantia de R\$ 637.137,07. Diz que a fiscalização fez um decote no valor remanescente, admitindo a existência de produtos intermediários, destinados ao ativo imobilizado, que não ensejam o recolhimento do ICMS - DIFAL, reduzindo a exigência para R\$112.569,92 (planilhas de fls. 258/265).

Diz que ainda reconheceu a existência de precedentes contrários às imputações fiscais em relação à inclusão do TUST na base de cálculo, mas, manteve a exigência com base na seguinte sustentação:

- 1) A inexistência de previsão constitucional do “ICMS-Energia Elétrica”, sendo a energia tratada, para fins de incidência do imposto, como simples mercadoria. Assim, o fato gerador ocorreria quando da saída da energia elétrica do estabelecimento produtor, sendo dispensado o consumo para fins de exigência do imposto;
- 2) em relação à base de cálculo, defende que o art. 54, I, *a*, do RICMS/97, determinava que se considerasse a totalidade das despesas acessórias no cálculo do ICMS devido, incluindo-se, dessa forma, a TUST, razão pelo qual o procedimento fiscal estaria correto;

- 3) que a existência de projetos de emenda constitucional e lei complementar apenas indicam uma tentativa do legislador de afastar interpretações divergentes “*as quais possam por em risco a integridade do sistema tributário estadual e, por conseguinte, solapar as finanças das unidades federativas*”;
- 4) a possibilidade de creditamento da parcela do imposto exigida sobre a TUST, desde que ele seja efetivamente recolhido pela autuada;
- 5) a impossibilidade de redução da multa, que foi aplicada conforme previsão na Lei nº 7.014/96, que não admite a aplicação de multas inferiores ao patamar de 50% para os casos de ausência de recolhimento do imposto;

Deduz que os valores remanescentes são os seguintes: o total de R\$1.290.154,91, sendo R\$ 1.170.042,73 (infração 1), R\$ 7.542,34 (infração 2) e R\$ 112.569,93 (infração 3).

Diz que apesar dos avanços observados na reformulação da infração 3, as informações prestadas pelo Agente Fiscal demonstraram a ausência de compreensão da fiscalização acerca do seu complexo produtivo e da aplicação dos bens em sua linha de produção. Questiona que apesar da pacificação da matéria nas cortes superiores, o Fiscal pretende a inclusão dos valores referentes à TUST na base de cálculo do ICMS, em procedimento dissonante da interpretação da legislação que regulamenta a matéria, promovida pelos Tribunais Estaduais e pelo próprio STJ.

Insiste na distinção entre as operações de compra e venda de energia elétrica e a contratação do uso dos sistemas de transmissão / distribuição de energia elétrica.

Diz que ao apresentar a sua defesa administrativa, buscou demonstrar, de forma didática, as modificações introduzidas com a nova regulamentação acerca do mercado de energia elétrica, sobretudo aquelas provenientes da separação das atividades de comercialização (sujeita à tributação por ICMS) e distribuição (remunerada atualmente por tarifa).

Aduz que ficou claro 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 da energia armazenada na linha de transmissão da concessionária de serviço público para o estabelecimento consumidor, e não na sua saída do produtor. Contudo, em sua Informação Fiscal, o Agente Fiscal, respaldando a sua argumentação na ausência de previsão constitucional específica para a incidência do imposto sobre a energia elétrica, pretende fazer crer que é na saída do estabelecimento produtor o momento, no qual ocorre o fato gerador do imposto.

Firma que o entendimento é diverso na doutrina e na jurisprudência sobre a matéria, ao asseverar que o tributo somente poderá ser exigido nos casos em que ocorrer o efetivo consumo de energia elétrica pelo estabelecimento adquirente. Descreve o julgado no Tribunal de Justiça da Bahia (Apelação nº 0044833-42.2010.8.05.0001, Quinta Câmara Cível, Rel. Desembargadora Márcia Borges Faria, julgado em 05.11.2013, publicado em 07.11.2013); do STJ (STJ, REsp 1306356/PA, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/08/2012, DJe 04/09/2012) e (STJ, AgRg no REsp 1135984/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/02/2011, DJe 04/03/2011).

Isso porque, o valor pago em virtude do direito de uso de redes de transmissão de energia não está vinculado à energia efetivamente consumida, que é a mercadoria cuja transferência de titularidade enseja a cobrança de ICMS. Ademais, ao deixar o estabelecimento produtor, a 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. Reitera a necessidade de não se estabelecer confusão entre a contratação da transmissão com a compra e venda da energia elétrica (art. 9º, *caput*, da Lei nº 9.648/98). Aduzindo, de acordo com o art. 114, CTN, como no caso em tela, só pode haver fato gerador quando há o efetivo consumo de energia elétrica, o que não ocorre na simples utilização das linhas de distribuição.

Diz que não existe, na hipótese, circulação jurídica de mercadoria, com transferência de titularidade, impedindo, a verificação do fato impositivo do ICMS. Insiste que a contratação do uso do sistema de transmissão não se confunde com a aquisição de energia elétrica, o que já

basta para impedir a inclusão da TUST, na base de cálculo do ICMS.

Questiona o autuado o entendimento fiscal da inclusão da TUST, na base de cálculo do ICMS, no suposto de que, sendo a energia elétrica equiparada à circulação de mercadorias, aplicar-se-ia o mandamento do art. 54, I, *a*, do RICMS/97, que determinava, à época, a inserção de todas as despesas acessórias para fins de cálculo do imposto. Nesse contexto, há que destacar que ao analisar a possibilidade de inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS, a jurisprudência entendeu que, apesar de a comercialização de energia elétrica envolver diversas etapas anteriores ao efetivo consumo pelo adquirente, tais fases não seriam suficientes para dar ensejo a incidências isoladas do imposto, sobretudo por serem indispensáveis à prestação do serviço público de fornecimento de energia elétrica.

Nesse sentido, o acórdão do AgRg no REsp 1.135.984/MG, que além de assentar tal entendimento, defendeu que a tramitação no Congresso Nacional da PEC 285/2004 e do PLC 352/2002 seriam indicativos suficientes para reforçar a inexistência de lei que autorizaria a inclusão dos encargos na base de cálculo do imposto. Reitera que a Proposta de Emenda Constitucional nº 285/2004 quer incluir, em nosso ordenamento, a possibilidade de incidência de ICMS na transmissão de energia elétrica; e o Projeto de Lei Complementar nº 352/2002, por sua vez, quer incluir, na base de cálculo do ICMS, os encargos de transmissão e distribuição de energia.

Diz que, apesar da negativa da Administração Fazendária (vide a Informação Fiscal), a argumentação desenvolvida pela autuada em sua defesa encontra amparo na jurisprudência dos tribunais pátrios. Reitera as razões da impossibilidade de inclusão da TUST na base de cálculo do ICMS, razão pela qual requer sejam as exigências formuladas no presente lançamento devidamente canceladas.

Destaca os precedentes da jurisprudência sobre o tema e que o Fiscal sustentou pela inaplicabilidade do REsp nº. 1.278.024/MG. Responde que não desconhece que os precedentes colacionados, apesar de guardarem certas semelhanças, não abordam matéria idêntica à discutida. No entanto, tais precedentes permitem à conclusão da ilegalidade do procedimento adotado pelo Fisco Estadual, uma vez que a inclusão dos encargos com a transmissão da energia elétrica na base de cálculo do imposto, não se mostra possível. Pede uma leitura mais atenta ao voto no AGRG no REsp 1.278.024MG:

*“Esta egrégia Corte também firmou entendimento de que o ICMS não incide sobre as tarifas de uso do sistema de distribuição, pois o fato gerador do imposto é a saída da mercadoria, na espécie, quando a energia elétrica é efetivamente consumida pelo contribuinte, circunstância que se consolida na sua fase de geração e não na distribuição e transmissão.”*

Nesse mesmo sentido, o AgRg no REsp nº. 1.075.223/MG; o AgRg nos EDcl no REsp nº. 1.267.162/MG e no AgRg no REsp nº. 1.135.984/MG. Diz que o Agente Fiscal reconheceu a identidade com a situação discutida na presente autuação, tendo se manifestado no seguinte sentido:

*“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.”*

Diz que, quanto às tais alegações, no voto condutor do AgRg nos EDcl no REsp nº 1.267.162/MG, o Ministro Herman Benjamin deixa claro qual o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

*“Inicialmente, ressalto que o ICMS sobre a energia elétrica tem como fato gerador a circulação da mercadoria, e não do serviço de transporte de transmissão e distribuição de energia elétrica. Desse modo, incide a Súmula 166/STJ.*

*Ademais, o STJ possui entendimento no sentido de que não fazem parte da base de cálculo do ICMS a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica).”*

Transcreve trecho da decisão do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, por meio de seu presidente, emitiu ofício – DOC 02, direcionado à Procuradoria daquele Estado, informando os graves danos gerados à Administração Pública pela insistência em demandas contrárias ao entendimento consolidado pelo STJ (de não inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do



ICMS). Transcreve-se:

*“Cabe lembrar que efetuar autuações nestas matérias com posterior julgamento administrativo pode implicar em demandas inúteis e fadadas a perecer nos tribunais superiores com o inevitável custo de sucumbência para o Estado, além da imposição da multa prevista no art. 557, §2º do CPC e perda de força de trabalho da própria AGE.*

*Para o Fisco, a sequencia dessas ações fiscais também proporcionará dispêndio desnecessário da atividade fiscal, que poderia ser redirecionada para outros setores com maior probabilidade de efetividade na exigibilidade do crédito tributário.*

*Quanto ao CC/MG, o julgamento desses PTAs significa a ocupação de espaço em pauta, redação de acórdão e toda força de trabalho que envolve também custo considerável na tramitação dos PTAs.”*

Conclui que as exigências formuladas pela Fiscalização Estadual sequer encontram respaldo jurisprudencial, uma vez que fundadas em interpretação totalmente equivocada sobre a legislação vigente e devem ser integralmente afastadas.

Argúi sobre a impossibilidade de tributação por ICMS das liquidações financeiras operadas no âmbito da CCEE, quando o Consumidor Livre nela registrado exerce atividades industriais. Diz que houve interpretação equivocada do Fiscal em relação ao art. 2º, §1º, III e 3º, III, da LC 87/96.

Explica que ao promover a liquidação de diferenças, entre a demanda contratada e a efetivamente consumida, a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE reúne todos os contratos celebrados por determinado agente e, a partir daí, confronta a totalidade da demanda por ele contratada com o seu consumo efetivo total. Diz que a apuração do saldo não considera a realidade específica de cada contrato, porque ao final do processo de liquidação resta 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.

Nesse caso, o processo de liquidação das diferenças é absolutamente alheio à origem da energia elétrica consumida por cada um dos estabelecimentos industriais, considerando de maneira conglobada as operações internas e interestaduais, não discernindo entre os valores relativos a cada uma delas.

Conclui que, se o saldo resultante de processo de liquidação financeira não individualiza a origem da energia elétrica consumida pelos agentes industriais, deixando de discriminar os valores relativos a operações internas e interestaduais, não pode ser tributado pelo Estado da Bahia. Entender de modo diverso significa comprometer a sistemática adotada pelo art. 3º, III, da LC 87/96.

Alega que o Fisco, valendo-se de entendimento equivocado, defende que o ICMS somente deixaria de incidir nos casos em que a própria energia elétrica fosse industrializada, mas não ao ser consumido como insumo no processo industrial do estabelecimento adquirente, conforme transcreveu o Auditor na fl. 253.

Reitera que a norma adotada pelo art. 3º, III, da LC 87/96, repetida pela legislação baiana, visa obstar o *bis in idem* na tributação. Explica: 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).

Indica que o tributo que deixou de ser recolhido no Estado produtor é recolhido posteriormente no Estado do adquirente. Frisa, contudo, que 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 o motivo adotado pela Lei Complementar nº 87/96 para não tributar a entrada interestadual de energia elétrica em estabelecimentos industriais.

Ressalva que esse foi o entendimento manifestado pelo STJ na EDcl no Resp nº. 1.322.072/RS e no

Resp nº. 928.875/MT; a decisão proferida no PAF nº 278868.3003/12-6, não reformada, envolvendo o mesmo estabelecimento, onde conclui o relator que "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 ... o que afasta a cobrança do imposto laçado no item 2 do Auto de Infração.*"

Conclui que, não satisfeito em tributar as operações autuadas, segundo base de cálculo acrescida do custo da energia elétrica, o Fisco da Bahia deseja cobrar novamente o imposto correspondente ao insumo (não houve o crédito fiscal, conforme o STJ), em manifesto *bis in idem*.

Reitera sua posição de beneficiário do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE. Dessa forma, as aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado da empresa deverão levar em conta o diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS para o momento em que ocorrer a desincorporação, conforme a resolução do conselho deliberativo do DESENVOLVE (DOC 09).

Sublinha, em que pese o procedimento do autuante, na Informação fiscal, a exigência permaneceu para três dos produtos e pede suas exclusões.

<i>Nota Fiscal</i>	<i>Data de Entrada</i>	<i>Descrição</i>	<i>Valor</i>	<i>DIFAL exigido equivocadamente</i>
73	07/06/2012	ROLAMENTO 23272CAKC3W33 SKF	R\$ 58.000,00	R\$ 5.800,00
2299	06/10/2012	MOTOR PARTIDA 4081236 CUMMINS	R\$ 2.275,00	R\$ 227,50
2480	26/11/2012	MOTOR PARTIDA 4081236 CUMMINS	R\$ 2.275,00	R\$ 227,50

Pede a realização de prova pericial, tendo em vista a discordância na classificação de parcela dos produtos como bens de uso e consumo. Relaciona os produtos que se classificam como produtos intermediários (não se integram ao produto final, mas se desgastam no processo produtivo da linha principal do estabelecimento) ou são destinados ao ativo imobilizado da empresa:

<i>NF</i>	<i>Data de Entrada</i>	<i>Descrição</i>	<i>Natureza</i>	<i>Valor</i>	<i>DIFAL exigido</i>	<i>Classificação Correta</i>
15310	04/03/2011	MATERIAIS PARA PERF-BRIT-MOAG-PEN-FILTRAGEM GENERICO	uso/consumo	2.264,68	226,47	Intermediário
52185	14/05/2011	BOMBA 2765827 TEREX	uso/consumo	7.927,20	792,72	Ativo
1989	04/02/2012	BOMBA 6116 VERARDI	uso/consumo	12.300,00	1.230,00	Ativo
4977	08/02/2012	CHAPA HARDOX 450 15.90 X 2438 X 7315MM SSAB	uso/consumo	24.675,30	2.467,53	Intermediário
5151	29/02/2012	CHAPA HARDOX 450 38.10 X 2438 X 7315MM SSAB	uso/consumo	56.230,90	5.623,09	Intermediário
5686	14/05/2012	CHAPA HARDOX 450 15.90 X 2438 X 7315MM SSAB	uso/consumo	9.928,68	992,87	Intermediário
5686	14/05/2012	CHAPA HARDOX 450 19.00 X 2500 X 6000MM SSAB	uso/consumo	11.794,26	1.179,43	Intermediário
6541	13/09/2012	CHAPA HARDOX 500 16.00 X 2440 X 6000MM SSAB	uso/consumo	31.446,90	3.144,69	Intermediário
6541	13/09/2012	CHAPA HARDOX 450 15.90 X 2438 X 7315MM SSAB	uso/consumo	10.267,80	1.026,78	Intermediário
6541	13/09/2012	CHAPA HARDOX 450 12 X 2500 X 6000MM SSAB	uso/consumo	15.401,70	1.540,17	Intermediário
6541	13/09/2012	CHAPA HARDOX 450 12 X 2500 X 6000MM SSAB	uso/consumo	7.700,85	770,09	Intermediário

Diz que os quesitos já foram formulados, sublinhando que o cometimento de equívocos pelo setor contábil do estabelecimento minerário (anotação das notas fiscais sob CFOP de bens de uso e consumo, indistintamente) não pode suprimir a necessidade de se perquirir dos fatos acerca da efetiva funcionalização dos bens autuados.

Reitera as questões atinentes ao percentual confiscatório da multa aplicada; reitera o integral provimento da impugnação e improcedência da autuação; a improcedência das exigências mantidas na Infração 3, após a manifestação fiscal, tendo em vista que as operações autuadas dizem respeito a compra de bens intermediários, que não enseja o recolhimento do DIFAL.

O Auditor Fiscal, após analisar a manifestação retro aludida do autuado, reitera todos os termos da sua Informação fiscal (fl. 333). Constan nos autos, extratos de pagamento das infrações reconhecidas.

## VOTO

O presente lançamento de ofício contempla a exigência das 4 infrações descrita e relatadas na inicial do autos, que serão apreciadas nas linhas seguintes, exceto o item 4 (R\$4.489,43), cuja procedência foi reconhecida pelo autuado. O respectivo valor foi parcelado e excluído da lide. Aproveitando-se da anistia tributária, definida na Lei nº 12.903/2013, parcelou, igualmente, o autuado, R\$1.061.831,65, parte do item 3 (R\$ 1.698.968,72). As discussões tributárias, assim, envolverá as infrações 1 e 2 (integralmente) e a infração 3 (parcialmente).

Preliminarmente, o autuado pugnou pela nulidade do Auto de Infração pela falta de motivação e cerceamento do direito de defesa, aduzindo que, em relação às infrações 3 e 4, o Auditor Fiscal não explanou adequadamente os critérios utilizados para a classificação dos bens adquiridos pelo estabelecimento autuado; a aplicação indistinta da alíquota de 17%, desconsiderando a resolução do Senado 22/89; pede a realização de prova pericial a fim de comprovar a natureza de produtos intermediários dos bens considerados pela fiscalização como "*uso e consumo*"; cancelamento das multas, em face de seu caráter confiscatório e envio de intimações acerca do presente processo para os advogados que indica, sob pena de nulidade.

O direito não assiste ao autuado. A descrição das infrações nos autos foram feitas de forma que possibilitou ao autuado o amplo entendimento das acusações que lhe estavam sendo imputadas, permitindo a apresentação das suas razões da maneira e com os elementos de provas de que dispunha ou lhe aprouve apresentar ou mesmo entendeu suficientes na sustentação das suas teses. Não há falar, portanto, em cerceamento ao direito de defesa do autuado.

Não houve, igualmente, no presente PAF, ausência de motivação, considerando o argumento defensivo de falta da exposição dos critérios de classificação dos bens do autuado ou aplicação indistinta da alíquota de 17%, uma vez que o procedimento fiscal não foi orientado para alcançar consequências pragmáticas, mas concretizando os direitos e garantias constitucionais, dentro do espaço discursivo do processo administrativo fiscal, voltada para a busca da constituição e cobrança do crédito tributário de maneira legítima e consentânea ao ordenamento jurídico

A efetiva participação das partes envolvidas criva o devido processo legal, permitindo que haja uma verdadeira construção discursiva da decisão, no final emitida. Ponto relevante é que a Administração Tributária precisa resolver, em um processo administrativo fiscal, o conflito de interesses a respeito da tributação, ressaltando-se a sua obrigatoriedade em fundamentar as decisões emitidas em tais processos, no intuito de se garantir ao sujeito passivo a adequada compreensão da solução dada ao caso concreto.

O pedido de perícia resta indeferido, tendo em vista que a perícia fiscal é exigida nos casos em que se faz necessário o esclarecimento de certos pontos do conflito de interesses que demandem conhecimentos técnicos específicos, do que não trata o caso em questão.

No que refere à aplicação das multas, tidas como confiscatórias pelo sujeito passivo, será objeto da discussão ao final desse voto.

No mérito, a primeira infração acusa o contribuinte de não ter recolhido 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. Complementa a descrição do fato autuado que a operação não foi escriturada nos livros fiscais próprios ou emitido o documento fiscal de entrada correspondente.

Verifico que o demonstrativo de débito - TUST encontra-se acostado aos autos, além de cópias dos DANFES (notas fiscais eletrônicas), emitidas por Afluente Transmissão de Energia Elétrica S.A, (fls. 09/20) - Anexo I, no período janeiro/dezembro de 2012. Os valores de TUST encontram-se encartados na mídia eletrônica (fl. 55). Valor total da infração, R\$1.170.042,73.

O ponto nevrálgico dessa lide é a identificação exata se a Tarifa de Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST), que se encontra inserida na composição do preço final

da conta de energia, quando conectados à rede de Concessionária de transmissão (Furnas, Chesf, etc.), deve sujeitar-se à incidência do ICMS.

A Tarifa em questão é um encargo legal do setor elétrico brasileiro que incide sobre os consumidores conectados aos sistemas elétricos das concessionárias de transmissão. Trata-se de um dos componentes do preço nos contratos de energia elétrica de grandes consumidores da energia, especificamente, no que diz respeito ao transporte desta energia no Sistema Interligado Nacional (SIN) e foi criada pelo § 6º do art. 15 da Lei nº 9.074/95. Quando esse consumidor estiver ligado em uma concessionária de distribuição de energia elétrica, a exemplo da Eletropaulo, Light, Coelba, etc., a tarifa correspondente que incidirá será a Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Transmissão (TUSD).

Tais tarifas (TUST e TUSD) compõem o preço nos contratos de venda de energia elétrica firmados no Ambiente de Contratação Livre (Mercado Livre), em decorrência do transporte desta energia elétrica pelo Sistema de rede de transmissão e pela rede de distribuição.

Ocorre que os tribunais têm decidido, de forma reiterada, pela não inclusão dos valores referentes à TUST e a TUSD na base de cálculo do ICMS devido nas operações com energia elétrica, por não constituírem fato gerador do imposto, uma vez que tais parcelas do preço não constituem venda de energia, mas tão somente o seu transporte. Conforme os precedentes, o ICMS somente incide nas operações que envolvem a comercialização (consumo) de energia elétrica para o consumidor final. Vale ressaltar que o consumidor final é apenas contribuinte de fato, em razão da repercussão financeira do imposto que é arcado pelo mesmo.

As decisões pela não incidência do ICMS sobre as tarifas TUST (e também TUSD) têm sido firmadas, sob o fundamento de que elas remuneram serviços que não configuram o fato gerador do imposto. Tais valores são uma contrapartida pelos serviços de disponibilização do uso das redes de transmissão e distribuição de energia elétrica, serviços que não se confundem com a comercialização da mercadoria propriamente dita. Apenas permitem que a energia esteja ao alcance dos usuários, enquadrando-se como atividades meio para o fornecimento.

Segundo entendimento dos Tribunais de Justiça de alguns Estados, inclusive do STJ - Superior Tribunal de Justiça, a comercialização da energia elétrica só ocorre quando da saída do estabelecimento do fornecedor e o efetivo consumo pelo usuário. Nas etapas anteriores, não se configura o fato gerador do ICMS, de acordo com o art. 155, inc. II, da Constituição Federal, sendo indevida a cobrança do imposto, considerado que as tarifas TUST e a TUSD não se confundam com a mercadoria para fins de tributação do ICMS, tampouco existe previsão legal e constitucional para cobrança do ICMS no "*serviço de transporte de energia*". Precedentes nas seguintes decisões: I) AgRg no REsp 1.408.485, 2ª Turma, relator ministro Humberto Martins, DJe: 19.5.2015; II) AgRg no REsp 1.075.223, 1ª Turma, relatora ministra Eliana Calmon, DJe: 11.6.2013.

Prolatada Sentença nos autos da Ação Anulatória de Débito Fiscal, com tramitação perante a 11ª Vara da Fazenda dessa capital de Salvador (0518501-39.2014.805.0001), que reconheceu a não incidência do ICMS sobre os encargos do uso de sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica, na entrada do estabelecimento da autora, tornando insubsistente a cobrança contida no item 1 do Auto de Infração nº 278868.3003/12-6, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em sede de Reexame Necessário e Apelação Cível interpostos, deu provimento parcial ao Apelo pela majorar de 0,1% para 1% os honorários sucumbenciais, mantendo-se no mais a sentença recorrida. O Estado da Bahia não apresentou contrarrazões ao Apelo interposto.

Não é dessa forma, contudo, que tem entendido e decidido a jurisprudência do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, conforme se depreende dos acórdãos CJF nº 0325-11/15, CJF nº 0065-11/14, CJF nº 0499-13/13, entre outros.

Sabe-se que a partir da década de 1990, formalmente através da Lei nº 9.075/95, o setor elétrico brasileiro sofreu profundas mudanças visando maior eficiência e autonomia. O resultado dessas reformas foi a separação dos segmentos de geração, transmissão e distribuição da energia. Desde então, esses segmentos passaram a ser administrados por agentes específicos.

A comercialização da energia elétrica é submetida à regulação estatal. A geração, transmissão e distribuição de energia elétrica são reguladas pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), sendo que a legislação aplicável estabelece, basicamente, dois tipos de consumidores de energia elétrica: consumidores cativos e consumidores livres.

Os consumidores cativos adquirem energia de um distribuidor local de forma compulsória, sujeito a tarifas regulamentadas, no ambiente de contratação regulada - ACR (pessoas físicas ou jurídicas de menor capacidade). Os consumidores livres, por sua vez, podem contratar a compra de energia diretamente de geradores, comercializadores ou importadores desse bem, por meio de negócio jurídico realizado no Ambiente de Contratação Livre (ACL).

Os consumidores livres, quando conectados à rede básica, deverão celebrar os seguintes contratos: (i) contrato de compra e venda de energia elétrica; (ii) contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão (CCT); e Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST). Por outro lado, quando conectados ao Sistema de Distribuição, deverão celebrar os seguintes contratos: (i) contrato de compra e venda de energia elétrica; (ii) Contrato de Conexão ao Sistema de Distribuição (CCD); e (iii) Contrato de Uso do Sistema de Distribuição (CUSD).

Em decorrência dos contratos de transmissão ou distribuição, os consumidores livres estão sujeitos ao recolhimento dos encargos denominados de TUST (recolhida em virtude da formalização do CUST) e TUSD (recolhida em virtude da formalização do CUSD).

Nesse sentido, a própria Procuradoria desse Estado - PGE/PROFIS vem proferindo parecer pontuando que já está pacificado o entendimento de que rubricas TUST e TUSD devem compor a base de cálculo do ICMS, uma vez que as linhas de transmissão se vinculam intimamente ao fornecimento da energia, *"em verdadeiro sentido de frete"*. Esclarece que a não inclusão dessas tarifas, como é a pretensão defensiva, acabaria por gerar uma distorção entre os dois sistemas, livre (ACL) e regulado (ACR), o que nunca foi o objetivo do marco regulatório, retro mencionado, além de clara afronta aos princípios da isonomia tributária e capacidade contributiva.

A Lei nº 10.848/2004, que consolidou o marco regulatório no setor energético e que dispõe sobre a compra e venda de energia elétrica, assim como o Decreto nº 5.163/2004, que o regulamentou, dispõem sobre a coexistência dos dois ambientes de contratação. Muito embora, enquanto nos contratos celebrados no ambiente de mercado livre pode ser exercida a liberdade contratual para fixação de preço (ACL), os clientes *"cativos"* (ACR) adquirem obrigatoriamente energia elétrica da concessionária de distribuição, a cuja rede estejam conectados, sujeitando-se às tarifas regulamentadas pela ANEEL, sem a opção de escolher o estabelecimento gerador que lhe disponibilizará a energia ou a fixação dos preços.

Diante de tais pressupostos, o fornecimento de energia elétrica é um negócio jurídico que não pode ser segregado da transmissão. Por conseguinte, esta última caracteriza-se como custo, numa relação entre principal e acessório, legitimada no contrato de uso do sistema de transmissão (CUST) ou no contrato de uso do sistema de distribuição (CUSD), nos termos da Resolução 281/1999 da ANEEL (art. 10, §§ 1º, 2º, 3º e 4º), conforme já referenciado.

No caso em concreto, a TUST, como remuneração pelo uso das linhas de transmissão, vincula-se para fins tributários ao fornecimento da energia, além dos encargos setoriais, apontados na inicial.

O procedimento fiscal encontra amparo no art. 571-B do RICMS/1997 (e normas correspondentes do RICMS/2012, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12), por recepção ao Convênio ICMS 117/2004, celebrado no âmbito do CONFAZ, que dispõe sobre o cumprimento de obrigações tributárias em operações de transmissão e conexão de energia elétrica no ambiente de rede básica.

O fundamento de tal exigência pelos Estados (imposto devido pela conexão e uso da TUST), o Convênio ICMS 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 (sem modificar disposições anteriores), e depois, pelo Convênio ICMS 135/2005 (estendeu as obrigações principal e acessória a todos os consumidores conectados à rede básica).

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:*

O Decreto nº 13.780/12, que regulamentou o ICMS no Estado da Bahia, com vigência a partir de 01.04.12, estabeleceu, no seu art. 400, que "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".

Assim, acolho o levantamento fiscal realizado nessa infração 1, em face da exposição retro aludida, considerando que restou evidenciado a entrada de energia elétrica no estabelecimento consumidor autuado, adquirida no mercado de ambiente de contratação livre - ACL, o que somente poderia materializar-se com a contratação da conexão e da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão - TUST, conforme consignado nos autos.

Diante do todo exposto, a infração 1 resta caracterizada, no valor de R\$1.170.042,73.

A infração 2 acusa o sujeito passivo da falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica no estabelecimento, em caso de posição devedora no mercado de curto prazo, relativo às liquidações junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) ou ao Mercado Atacadista de Energia (MAE).

Descreve ainda que a operação não se encontra escriturada nos livros fiscais próprios, nem houve a emissão da correspondente Nota Fiscal de entrada.

Verifico que o demonstrativo do cálculo do imposto devido - demonstrativo de débito CCEE Anexo II, encontra-se colado aos autos (fl. 21), totalizando R\$7.542,34. Os valores que informam a posição devedora do autuado no Mercado de Curto Prazo estão discriminados na mídia CD acostada aos autos (fl. 55).

O Decreto nº 13.780/12, que regulamentou o ICMS no Estado da Bahia, com vigência a partir de 01.04.12, estabeleceu, no seu art. 402 que “a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica” deverá: I - prestar informações ao fisco relativas à liquidação de contratos de compra e venda de energia elétrica firmados em ambiente de contratação livre (Convênio ICMS 77/11); II - observar o cumprimento das obrigações previstas no Convênio ICMS 15/07.

Nas razões, argumenta o autuado a não incidência do ICMS, nas operações de aquisição de energia elétrica pela autuada, visto que esta tributa o insumo, de forma diluída, por ocasião das saídas de seus produtos industrializados. Haveria na situação do Auto de Infração um *bis in idem* 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 imunidade prevista na Lei Kandir, aduzindo que somente pode ser aplicada quando a energia se destinar à comercialização ou industrialização; incidindo quando destinada ao consumo (art. 2º, § 1º, III, da LC nº 87/96). Diz que a Mirabela Mineração do Brasil Ltda. não industrializa a energia, mas, consome-a no seu processo produtivo. Cita o art. 93, RICMS BA-97 como prova dessa impossibilidade e revelador de que energia elétrica não pode ser tratado como matéria prima. Diz que o Convênio ICMS 15/07 se aplica às operações em tela.

No caso, o fulcro é definir acerca da tributação pelo ICMS das liquidações financeiras operadas no âmbito da CCEE quando o consumidor livre nela registrado exerce atividades industriais, em caso da existência de posição devedora no mercado de curto prazo.

Sabe-se que 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, na realidade, se trata de uma não incidência tributária para favorecer o Estado destinatário, onde se dará o consumo.

Vejamos o que diz a Lei de regência nacional do ICMS (LC nº 87/96) em seu art. 2º, § 1º, III.

*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. Ao contrário senso, o ICMS não incide nas operações interestaduais quando o insumo é destinado 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.

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 se 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 subseqüentes, por força das disposições da CF/88 e da LC nº 87/96.

Assim, 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 subseqüentes, haverá a tributação, "*visto que o custo da energia estará embutido na formação do preço dos produtos fabricados*". 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.

Em face de tais pressupostos e os argumentos trazidos pelo contribuinte autuado, não acompanho a tese defensiva no sentido de que no processo de liquidação operada na CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica), verificada no ambiente da Contração Livre (ACL), no qual se confrontam 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.

Verifica-se, no caso, a legalidade e constitucionalidade da exação, não havendo que se falar na existência de *bis in idem* ou bitributação ou mesmo ofensa ao princípio da não cumulatividade (art. 3, III, LC 87/96). Igualmente não tem razão o autuado na arguição de que não pode ser aplicado o Convênio ICMS 15/07, nas operações de energia elétrica destinadas ao Estado da Bahia.

Lógica tem, no entanto, a alegação da defesa de que o processo de liquidação das diferenças entre a demanda contratada e a efetivamente consumida, na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) reúne todos os contratos celebrados, sem individualizar a origem da energia elétrica consumida em cada estabelecimento industrial, considerando de forma englobada operações interestaduais e operações internas.

Isso porque, 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 em 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. O tributo que deixou de ser recolhido no Estado produtor é recolhido, posteriormente, no Estado do estabelecimento do destino, não quando da entrada da energia elétrica, mas no momento subseqüente da cadeia de circulação, quando da saída dos produtos industrializados.

Em face das circunstâncias anunciadas, no caso concreto, sou pela procedência dos argumentos defensivos para afastar a cobrança do imposto lançado, nessa infração 2. Precedente verificado no Acórdão JJF 0049-05/13 (CJF 0471-13/13).

Na infração 3 a exigência recai na falta de recolhimento do ICMS decorrente de diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras Unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.



Descreve nos autos, o Auditor Fiscal, que o contribuinte adquiriu em outros Estados, mercadorias destinadas a uso e consumo, lançando tais entradas na Escrituração Fiscal Digital - EFD, utilizando-se do CFOP 2556, sem calcular em tais operações, o ICMS-DIFAL uso e consumo.

O demonstrativo inicial encontra-se acostados aos autos (fls. 22/40 - exercício 2011; fls. 41/44 - exercício 2012), além da mídia CD (fl. 55), totalizando R\$1.698,968,72. No curso do processo, o autuado reconheceu a procedência de parte substancial da exigência, no valor de R\$1.061.831,65 (fls. 271, 277 e 278) pagando em 8 parcelas com os benefícios da Lei nº 12.903/2012, remanescendo a discussão em torno de R\$637.137,07 (fl. 306).

O Auditor Fiscal, após as razões apresentadas pelo autuado, acatou parcialmente, os seus reclames, excluindo os itens que entendera tratar-se de insumos, produtos intermediários ou bens do ativo imobilizado, reduzindo significativamente a exigência remanescente para R\$112.569,92, perfazendo um total de R\$1.174.404,57 e não R\$1.150.544,42 como afirmou o fiscal (fls. 254/265).

O demonstrativo de fls. 258/263 discriminando, portanto, as mercadorias, produtos ou materiais identificados como destinados para uso e consumo e, ainda sujeitos ao pagamento do ICMS diferencial de alíquotas, segundo entendimento da fiscalização.

A tributação do Diferencial de Alíquota está tipificado diretamente da Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII. No Estado da Bahia, instituída a exigência na Lei nº 7.014/96 (art. 2º inciso IV), transcrição que segue, norma regulamentada pelo Decreto nº 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS /BA), vigente, na época dos fatos ocorridos, até 31.03.2012.

O art. 5º, I do RICMS-BA/97 define assim o momento da incidência, para efeito do pagamento:

*I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;*

Segundo o art. 305 § 4º, inciso, III, alínea “a” do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012, vigência a partir 01.04.2012, constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher, o valor correspondente à diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente. Nesse sentido, o ICMS da diferença de alíquota incide nas aquisições interestaduais de bens destinados ao uso do próprio adquirente.

Observe que o contribuinte autuado se trata de subsidiária brasileira da mineradora australiana MIRABELA NICKEL LTD, dedicando-se à lavra e processamento de sulfeto de níquel extraído de mina em Itagibá, na Bahia. Explica o autuado que para a extração do níquel são utilizados explosivos, caminhões, tratores e escavadeiras; as rochas extraídas são transportadas para o pátio de britagem, local onde as rochas são trituradas.

Dentre os materiais que o autuado insiste, na impugnação, aduzindo se tratar de materiais intermediários, destacam-se as CHAPAS HARDOX. Assim não entendo. O produto é uma chapa de aço de diversos tamanhos e espessuras, que visa principalmente a redução de desgaste, aumento de vida útil e de produtividade. Tais materiais são utilizados nas caçambas, tratores, britadeiras, pás carregadeiras, para o transporte do material extraído.

Trata-se, claramente, de material de consumo, sem qualquer aproximação com o conceito de produtos intermediários, que não são consumidos integralmente no processo produtivo, não são aplicados na linha principal do estabelecimento, mas se desgastam ao longo tempo no transporte de materiais.

Quanto ao questionamento defensivo da habilitação do estabelecimento autuado no Programa DESENVOLVE, através da Resolução nº 041/2007 (fl. 174), beneficiado com diferimento do lançamento e pagamento do ICMS diferencial de alíquotas, nas aquisições de bens em outras unidades de federação, observe que o Auditor Fiscal se incumbiu de excluir do levantamento os materiais efetivamente identificados com do ativo imobilizado. Alguns produtos que foram descritos no demonstrativo remanescente (fls. 258/263), mas identificados como de ativo imobilizado, não foram consignados qualquer valor que implicasse ICMS-DIFAL, a exemplo de mandíbula ou lâmpada para moagem, motor TEREX, cilindro TEREX, etc.

Nesse ínterim, o direito assiste em parte ao autuado, devendo ser excluídos os demais produtos classificados como ativo imobilizado e que não foi excluído pelo autuado. Em junho de 2012 - rolamento SKF (R\$5.800,00) e em outubro de 2012 - motor de partida cumins (R\$227,50).

Em conclusão, a infração 3 resta caracterizada parcialmente, a exigência do ICMS DIFAL, que passou de R\$1.698.968,72 para R\$1.168.374,07, conforme demonstrativo exposto:

infr	DataOcor.	Data Venc.	Base de Cálculo	Alíquota	Débito	Multa
3	31/01/2011	09/02/2011	27.467,59	17,00	4.669,49	60
				<b>jan/11</b>	<b>4.669,49</b>	
3	28/02/2011	09/03/2011	81.386,88	17,00	13.835,77	60
				<b>fev/11</b>	<b>13.835,77</b>	
3	31/03/2011	09/04/2011	21.418,35	17,00	3.641,12	60
3	31/03/2011	09/04/2011	692.704,20	17,00	117.759,71	60
				<b>mar/11</b>	<b>121.400,83</b>	
3	30/04/2011	09/05/2011	276.941,65	17,00	47.080,08	60
3	30/04/2011	09/05/2011	939.491,80	17,00	159.713,61	60
				<b>abr/11</b>	<b>206.793,69</b>	
3	31/05/2011	09/06/2011	16.415,06	17,00	2.790,56	60
3	31/05/2011	09/06/2011	1.852.338,35	17,00	314.897,52	60
				<b>mai/11</b>	<b>317.688,08</b>	
3	30/06/2011	09/07/2011	93.249,88	17,00	15.852,48	60
3	30/06/2011	09/07/2011	1.189.375,87	17,00	202.193,90	60
				<b>jun/11</b>	<b>218.046,38</b>	
3	31/07/2011	09/08/2011	99.485,82	17,00	16.912,59	60
				<b>jul/11</b>	<b>16.912,59</b>	
3	31/08/2011	09/09/2011	420,71	17,00	71,52	60
3	31/08/2011	09/09/2011	208.674,82	17,00	35.474,72	60
				<b>ago/11</b>	<b>35.546,24</b>	
3	31/09/2011	09/10/2011	87.148,88	17,00	14.815,31	60
				<b>set/11</b>	<b>14.815,31</b>	
3	31/10/2011	09/11/2011	67.031,18	17,00	11.395,30	60
				<b>out/11</b>	<b>11.395,30</b>	
3	30/11/2011	09/12/2011	6.663,53	17,00	1.132,80	60
3	30/11/2011	09/12/2011	72.103,91	17,00	12.257,67	60
				<b>nov/11</b>	<b>13.390,47</b>	
3	31/12/2011	09/01/2012	85.049,87	17,00	14.458,48	60
				<b>dez/11</b>	<b>14.458,48</b>	
3	31/01/2012	09/02/2012	63.866,39	17,00	10.857,29	60
				<b>jan/12</b>	<b>10.857,29</b>	
3	28/02/2012	09/03/2012	54.827,18	17,00	9.320,62	60
3	28/02/2012	09/03/2012	42.952,77	17,00	7.301,97	60
				<b>fev/12</b>	<b>16.622,59</b>	
3	31/03/2012	09/04/2012	58.404,00	17,00	9.928,68	60
3	31/03/2012	09/04/2012	156.762,35	17,00	26.649,60	60
				<b>mar/12</b>	<b>36.578,28</b>	
3	30/04/2012	09/05/2012	14.680,38	17,00	2.495,66	60
				<b>abr/12</b>	<b>2.495,66</b>	
3	31/05/2012	09/06/2012	12.778,18	17,00	2.172,29	60
3	31/05/2012	09/06/2012	40.331,82	17,00	6.856,41	60
				<b>mai/12</b>	<b>9.028,70</b>	
3	30/06/2012	09/07/2012	0,00	17,00	0,00	60
3	30/06/2012	09/07/2012	77.679,38	17,00	13.205,49	60
				<b>jun/12</b>	<b>13.205,49</b>	
3	31/07/2012	09/08/2012	12.159,65	17,00	2.067,14	60
3	31/07/2012	09/08/2012	19.325,59	17,00	3.285,35	60
				<b>jul/12</b>	<b>5.352,49</b>	
3	31/08/2012	09/09/2012	41.218,27	17,00	7.007,11	60
				<b>ago/12</b>	<b>7.007,11</b>	
3	30/09/2012	09/10/2012	38.127,82	17,00	6.481,73	60
3	30/09/2012	09/10/2012	163.256,69	17,00	27.753,64	60
				<b>set/12</b>	<b>34.235,37</b>	
3	31/10/2012	09/11/2012	33.975,94	17,00	5.775,91	60
3	31/10/2012	09/11/2012	192.252,76	17,00	32.682,97	60
				<b>out/12</b>	<b>38.458,88</b>	
3	30/11/2012	09/12/2012	1.338,24	17,00	227,50	60
3	30/11/2012	09/12/2012	28.174,04	17,00	4.789,59	60
				<b>nov/12</b>	<b>5.017,09</b>	
3	31/12/2012	09/01/2013	3.308,82	17,00	562,50	60

				dez/12	562,50	
				Total	1.168.374,08	

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.

A deliberação final, portanto, é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$2.867.245,49, conforme o quadro resumo abaixo, devendo ser homologada a importância já recolhida.

INF.	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO	RESULTADO
1	1.170.042,73	1.170.042,73	PROCEDENTE
2	7.542,34	0,00	IMPROCEDENTE
3	1.698.968,72	1.168.374,08	PROCEDENTE EM PARTE
4	4.489,43	4.489,43	RECONHECIDA
<b>TOTAL</b>	<b>2.881.043,22</b>	<b>2.342.906,24</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278868.3001/13-1**, lavrado contra **MIRABELA MINERAÇÃO DO BRASIL LTDA. (LORICH)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.342.906,24**, acrescido das multas de 100% sobre R\$1.170.042,73 e 60% sobre R\$1.172.863,51, previstas no art. 42, incisos IV, "h" e II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos com parcelamento.

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, 29 de setembro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR