

**PROCESSO** - A. I. Nº 207103.0009/18-9  
**RECORRENTE** - VALE MANGANES S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO– Acórdão 1ª JJF nº 0101-01/19  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 31/03/2020

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0018-12/20**

**EMENTA: ICMS. 1. AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO.** 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. Os valores exigidos ICMS sobre a TUST e a TUSD estão amparados pelas regras contidas no Convênio ICMS 117/04. Infração subsistente. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO.** 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, consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Infração parcialmente subsistente. **b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO.** O montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integra a base de cálculo e o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal, art. 17, inc. XI, § 6º da Lei nº 7.014/96. **3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO.** Contribuinte reteve, na qualidade de sujeito passivo por substituição, e não recolheu o imposto relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais. Autuada não comprova o recolhimento de parte do imposto exigido. Autuante acata parcialmente as razões de defesa apresentadas, reduzindo o valor da exigência fiscal. Infração parcialmente subsistente. Retificada, de ofício, a multa de 150% para 100% conforme o novo enquadramento iniciado em 01/04/2012. **4. BASE DE CÁLCULO. ERRO DA DETERMINAÇÃO. FALTA DE INCLUSÃO DE DESPESAS ADUANEIRAS. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS.** Refeito os cálculos, parte das alegações da defesa acatada pelo autuante. Base de cálculo do imposto no art. 17, inc. VI da Lei nº 7.014/96 e art. 13, inc. V da Lei Complementar nº 87/96. Infração subsistente. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria quanto à

infração 2 e, unânime em relação às demais infrações.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 550/93) interposto em face de julgamento em Primeira Instância deste Conselho de Fazenda que decidiu pela Procedência em Parte do Auto de Infração em lide, lavrado em 24/09/2018 no valor histórico de R\$2.850.214,61 decorrente de 8 infrações abaixo descritas. Contudo, tendo reconhecido e quitado integralmente os valores das infrações **01, 04 e 08**, conforme previsto no art. 27, inc. III do RPAF/99, apenas os itens 2, 3, 5, 6 e 7 fazem parte da lide, estando abaixo descritas.

*INFRAÇÃO 02 – 02.01.24 – Deixou o contribuinte, de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado no ambiente de Contratação Livre – ACL. Estando ele conectado, diretamente à rede básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2016. Valor exigido: R\$1.421.252,36 acrescidos de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.*

*O autuante complementa que “A Vale nas aquisições interestaduais de energia elétrica para utilização no seu próprio processo industrial junto à CHESF, não apurou nem recolheu as parcelas – TUST – correspondentes aos 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. A Vale infringiu – art. 2º, §1º, inc. I da LC nº 87/96, art. 4º, inc. IV da LC nº 102/2000, artigos 4º, inc. VIII; art. 5º, §1º, inc. IV, art. 16, inc. II, alínea “I”; art. 17; art. 34, inc. III da Lei nº 7.014/96; art. 268, inc. XVII; art. 332, inc. XVI; art. 400 do RICMS/2012 e Cláusulas 1ª e 2ª e inc. III da cláusula 3ª do Convenio ICMS 77/2011.” Enquadramento legal: artigos 400 e 401 do RICMS/2012, art. 16, inc. II, alínea “i”, art. 16-A, inc. V, art. 17, §1º e art. 34. Inc. III da Lei nº 7.014/96 c/c Cláusulas 1ª e 2ª e inc. III da cláusula 3ª do Convenio ICMS 77/2011.*

*INFRAÇÃO 03 – 06.02.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no período de janeiro a julho, setembro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016. Valor exigido: R\$206.407,50 acrescidos de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.*

*O autuante complementa que “A Vale não efetuou a apuração e pagamento da DIFAL – para o exercício de 2016. Não inseriu o ICMS da DIFAL na base de cálculo da mesma, pois o ICMS da DIFAL passou a integrar sua própria base de cálculo a partir de 01/01/2016, conforme Lei nº 13.373, de 22/09/2015. Infringiu além dos dispositivos elencados no SLTC, o art. 17, inc. XI da Lei nº 7.014/96. Esta DIFAL abrange as notas fiscais de aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo não relacionadas pela Vale nos seus relatórios das diferenças de alíquotas.” Enquadramento legal: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.*

*INFRAÇÃO 05 – 06.05.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento, no período de janeiro a dezembro de 2016. Valor exigido: R\$349.356,44 acrescidos de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.*

*O autuante complementa que “A Vale nas aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo, bens para o ativo imobilizado, e nas respectivas tomadas das prestações de serviços de transportes – condição FOB – relacionadas às aquisições de materiais de uso e consumo, e bens para o ativo imobilizado apurou DIFAL, sem, contudo, inserir o ICMS da DIFAL na sua própria base de cálculo. Demonstrativo de débito anexado ao PAF detalha a infração. Nesta DIFAL a Vale relacionou as notas fiscais de aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo nos seus relatórios de DIFAL, contudo, não inseriu o ICMS da DIFAL na própria base de cálculo do imposto.” Enquadramento legal: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.*

*INFRAÇÃO 06 – 07.14.01 – Deixou de recolher ICMS retido na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, no período de fevereiro a maio, setembro, dezembro de 2015, fevereiro, abril a setembro, novembro e dezembro de 2016. Valor exigido: R\$46.777,37 acrescidos de multa de 150%, prevista no art. 42, inc. V, alínea “a” da Lei nº 7.014/96. Enquadramento legal: art. 34, inc. III da Lei nº 7.014/96, c/c art. 298 do RICMS/2012.*

*INFRAÇÃO 07 – 12.01.01 – Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, no período de dezembro de 2015, fevereiro de 2016 e fevereiro de 2017. Valor exigido: R\$648.323,07 acrescidos de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96. O autuante complementa que “A Vale nos processos de*

*importação de minério de manganês, acobertados pelas DI's 1518099620/160063331/1618472854/1618474334, não incluiu as despesas aduaneiras na sua totalidade na composição da base de cálculo, resultando recolhimento a menor do ICMS. Nas importações acobertadas pelas DI's 1518099620/1600633031, a Vale declarou/manifestou peso inferior ao arqueado, o que resultou também em recolhimento a menor do ICMS nas respectivas importações.” Enquadramento legal: art. 4º, inc. IX e art. 17, inc. VI da Lei nº 7.014/96, c/c art. 332, inc. IV do RICMS/2012.*

Após impugnação inicial e da apresentação da informação fiscal, a Junta decidiu pela Procedência Parcial conforme voto abaixo, transcrito em resumo

#### VOTO

*Trata o lançamento de ofício, da exigência de crédito tributário pela imputação ao sujeito passivo de oito infrações descritas nos autos, totalizando R\$2.850.214,61, conforme já relatado. Inicialmente verifico que o auto de infração foi lavrado em conformidade com o disposto no art. 39 do RPAF/99.*

*(...)*

*Oportuno registrar que apesar da autuada ter inicialmente, na defesa apresentada em 29/11/2018, insurgido-se contra todas as oito infrações, em 31/01/2019 protocolizou requerimento solicitando a juntada aos autos dos comprovantes **de quitação integral dos valores exigidos nas infrações 01, 04 e 08 e parcialmente nas infrações 03 e 06, conforme fls. 421 a 424.***

*Dessa forma, tendo reconhecido e quitado integralmente os valores das infrações **01, 04 e 08**, conforme previsto no art. 27, inc. III do RPAF/99 considero que sobre as mesmas não há lide e, portanto, as considero subsistentes.*

*Quanto às infrações 03 e 06, quitadas parcialmente, a lide se concentra nos itens não reconhecidos pela autuada, sobre os quais abordaremos adiante, assim como as infrações 02, 05 e 07 integralmente.*

*A infração 02, acusa a autuada de não proceder ao recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de contrato de compra e venda, firmado no ambiente de contratação livre – ACL, estando conectada, diretamente à rede básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo. A defesa argumenta que o imposto está sendo cobrado exclusivamente sobre a TUST e sobre os encargos da conexão. Afirma que estes valores não se confundem com os valores devidos à concessionária pelo consumo de energia elétrica. Ou seja, a cessão temporária dos meios de transmissão e distribuição, objeto dos contratos celebrados, não implica em circulação de mercadoria entre os contratantes, capaz de materializar a hipótese de incidência do ICMS, que tem como fato gerador as operações envolvendo energia elétrica a circulação da mercadoria, no caso a energia elétrica.*

*Sustenta que os contratos celebrados com as concessionárias de transmissão não têm por objeto a transferência da propriedade de qualquer bem entre as contratantes, senão apenas a cessão provisória dos meios de transmissão, circunstância que não materializa hipótese de incidência do ICMS.*

*Sustenta que os contratos celebrados com as concessionárias de transmissão não têm por objeto a transferência da propriedade de qualquer bem entre as contratantes, senão apenas a cessão provisória dos meios de transmissão, circunstância que não materializa hipótese de incidência do ICMS. A simples conexão e utilização do sistema de transmissão de energia elétrica não configuram hipótese de incidência que pudesse legitimar o lançamento.*

*Argumenta ainda que o dispositivo legal que se fundamentou o autuante para efetuar o lançamento, se mostra totalmente inconstitucional.*

*Nas notas fiscais que serviram de base para a autuação, referentes à aquisição de energia elétrica, gravadas em mídia – CD à fl. 93 e listadas no demonstrativo analítico elaborado pelo autuante às fls. 36, 36-v a 46, 46-v, observo que as operações de aquisição oriundas de diversas unidades da Federação, não sofreram qualquer tributação.*

*O esclarecimento da controvérsia, portanto, requer inicialmente a análise detalhada da legislação atinente a cobrança do ICMS no fornecimento de energia elétrica.*

*Para tanto, cabe precipuamente destacar que a Constituição Federal estabelece no seu art. 155, inc. II, matriz instituidora do imposto, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*O §2º, inc. X, alínea “b” do mesmo artigo, determina que o imposto previsto no inciso II, não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados, petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.*

*Assim, o comando constitucional protege as operações que se destinem a outros Estados, energia elétrica da incidência do ICMS, ou seja, tais operações estão protegidas pela não incidência.*

*A Lei Complementar nº 87/96 que disciplina o ICMS, em obediência ao comando constitucional, estabelece no seu art. 3º, inc. III.*

*Art. 3º O imposto não incide sobre: (...)*

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

*Por outro lado, o artigo 2º da mesma lei complementar assim determina:*

*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. (Grifo nosso).*

*A lei complementar também estabelece as normas para definir o sujeito passivo, a ocorrência do fato gerador e o local da operação, conforme dispositivos transcritos.*

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

*I - tratando-se de mercadoria ou bem: (...)*

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

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

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

*Assim, a lei complementar define de forma cristalina a incidência do ICMS sobre as operações de entrada, no território do Estado destinatário, de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.*

*No comando legal, há de ser destacado o aspecto relevante da incidência do ICMS no caso em comento, qual seja: operações de entrada de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.*

*O legislador constitucional e infraconstitucional estabeleceu que no caso do adquirente da energia elétrica ser consumidor final, ou seja, não submeter à energia elétrica adquirida a processo industrial, ou não a destinar à comercialização, o ICMS caberá ao Estado de destino, pois trata de mercadoria destinada ao consumo.*

*A não incidência do ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica se aplica a unidade Federada quando a energia elétrica é destinada à industrialização, ou seja, quando a energia elétrica se caracteriza como insumo, ou quando destinada à comercialização, que seja, quando o adquirente irá comercializar esta mercadoria, sendo que a incidência do ICMS sobre a circulação ocorrerá na saída subsequente, seja da mercadoria produzida com a energia elétrica, seja da própria energia elétrica na operação de revenda.*

*A Lei nº 7.014/96, em perfeita consonância com os dispositivos supramencionados, estabelece no seu art. 2º como reproduzido.*

*Art. 2º O ICMS incide sobre: (...)*

*III - a entrada, no território deste Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (LC 87/96 e 102/00); (...)*

*§ 2º Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes, energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.*

*A mesma lei que institui o ICMS no Estado da Bahia, alinhada a norma constitucional e a lei complementar, estabelece a ocorrência do fato gerador no art. 4º, inc. VIII e define a figura do contribuinte no art. 5º, §1º, inc. IV.*

*Por fim, observando todos os ditames já mencionados, o art. 400 do RICMS/2012, estabelece.*

*Art. 400. O cálculo do ICMS devido pelo consumidor de energia elétrica, responsável pelo pagamento quando adquirido em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre, nos termos inciso VIII do caput do art. 4º e no inciso IV do § 1º do art. 5º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, tomará por base o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica, **acrescido dos valores cobrados por todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão, aos quais deve ser integrado o montante do próprio imposto.** (Grifei).*

*Assim, resta demonstrado não assistir razão ao argumento defensivo de que o autuante não observou o que determina a legislação, haja vista o respaldo oferecido pelo dispositivo regulamentar acima citado.*

*Quanto à incidência do ICMS sobre a TARIFA DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO – TUST e a TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO – TUSD, trata-se de matéria reiteradamente analisada pelo CONSEF, que em diversos julgamentos consolidou o entendimento que a mesma está incluída no campo de incidência do ICMS, e deve ser considerada como uma despesa acessória do fornecimento de energia elétrica, e, portanto, deve integrar a base de cálculo relativa ao fornecimento deste insumo.*

*Para tanto, transcrevo trecho do voto condutor do i. julgador Tolstoi Seara Nolasco no julgamento do PAF nº 278868.3003/12-6, Acórdão JJF nº 0049-05/13, cuja decisão por unanimidade foi confirmada pela 3ª Câmara de Julgamento Fiscal – Acórdão CJF nº 0471-13/13.*

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

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

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

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

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

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

*Em atenção ao que requer a autuada para que se proceda a suspensão do presente julgamento, tendo em vista as recentes decisões favoráveis aos contribuintes no Superior Tribunal de Justiça – STJ, bem como a iminência de pacificação do tema por meio de julgamento REsp 1.699.851/TO, a ser decidido com eficácia vinculante pelo STJ, na sistemática dos recursos representativos de controvérsia, art. 1.036 do NCPC, comungo com o entendimento expresso no julgamento em segunda instância procedido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal – Acórdão CJF nº 0081-12/18, cujo voto vencedor proferido pelo i. Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, que afirma: “As circunstâncias (...) não retiram a legitimidade da cobrança lançada neste Auto de Infração, devendo, todavia, para fins de execução final da cobrança pela Fazenda Pública, que se aguarde a deliberação final do STJ acerca da legalidade da cobrança do ICMS sobre a TUST, TUSD e demais encargos.”*

*Infração 02 subsistente.*

*A infração 03 refere-se à acusação de não ter o contribuinte procedido ao recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, que foi reconhecida parcialmente, restando o valor de R\$85.790,38, depois da revisão procedida pelo autuante.*

*Em sua defesa, a autuada alega que não deve o valor exigido em razão de ter efetuado o recolhimento de ICMS,*

*levando em conta a redução de base de cálculo prevista pelo Convênio ICMS 52/91, além de apontar cobranças em duplicidade pela repetição de notas fiscais. Arremata seu argumento, evocando a inconstitucionalidade e ilegalidade do mecanismo da inclusão da DIFAL, na própria base de cálculo do ICMS.*

*A infração 05 também cuida da falta de recolhimento do ICMS – DIFAL, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento, cujos argumentos são os mesmos elencados na defesa da infração 03.*

*Destaco que em relação a infração 03, reconhecida pela autuada parcialmente, não há contestação quanto ao aspecto legal da exigência, pois os argumentos se resumem a questões materiais especificamente quanto a inclusão duplicada de notas fiscais no levantamento.*

*O autuante, procedendo à revisão do lançamento excluiu da autuação os valores correspondentes às Notas Fiscais nºs 004.606 e 304.842, deduzindo do demonstrativo de débito os valores R\$40,18 e R\$118,48, que totaliza R\$158,66, competência julho de 2016, consoante novo demonstrativo de débito, fl. 417, que consigna para a infração 03 o montante de R\$206.248,82, demonstrativo que acolho.*

*Outro argumento da defesa questiona os valores exigidos, por entender equívoco da fiscalização, por não considerar que a autuada efetuou o cálculo do ICMS a recolher tomando a base de cálculo reduzida para as determinadas mercadorias e bens relacionados no Doc. 07, entendendo ser necessário o cancelamento do montante cobrado, uma vez que a base de cálculo foi corretamente calculada, nos termos do Convênio ICMS 52/91.*

*Por seu turno, o autuante informa que ao analisar o Anexo I do Convênio ICMS 52/91, constata que as mercadorias conexas nas notas fiscais relacionadas pela autuada, efetivamente estão nele incluídas.*

*Em razão desse fato, os fornecedores ao vender as mercadorias, já realizam a redução da base de cálculo na própria nota fiscal de forma que a carga tributária passe a 5,14%, conforme preconiza o citado convênio. A alíquota destacada na nota fiscal corresponde a 7%, aplicada sobre uma base de cálculo já reduzida.*

*O procedimento correto a ser adotado pela adquirente é utilizar a alíquota para o cálculo do ICMS-DIFAL, de 18% e calcular o ICMS-DIFAL, sobre a base de cálculo já reduzida pelo fornecedor.*

*O argumento da autuada não se sustenta, em virtude de ter adotado outro procedimento. Ou seja, no cálculo do ICMS-DIFAL, aplica outra redução na base de cálculo do imposto, duplicando a redução, em desacordo com o estabelecido na norma.*

*Dessa forma acolho o demonstrativo de débito e julgo parcialmente subsistente a infração 03.*

*Dentre os argumentos apresentados frente a infração 05, a autuada destaca a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS do DIFAL na sua própria base de cálculo para cálculo do imposto, além de questionar a aplicação da alíquota de 18% no cálculo do ICMS.*

*Constato que a fiscalização procedeu de forma correta, aplicando o que determina a Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, inc. XI.*

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é: (...)*

*XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, **devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.** (...)*

*O autuante, aplicou na apuração do valor devido o que determina a Lei nº 7.014/96, conforme dispositivos transcritos, ou seja, aplicou uma norma legal vigente no território baiano, em consonância com o ordenamento jurídico tributário estadual.*

*Quanto à inconstitucionalidade arguida, nunca é demais lembrar que falece competência a este Colegiado a apreciação de alegações concernentes à inconstitucionalidade da legislação tributária, bem como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do artigo 167, incisos I e III, do RPAF/99.*

*Acrescento o fato de ter verificado nos demonstrativos analíticos que a cobrança se refere a diferença entre o valor corretamente calculado pelo autuante e os valores considerados pela autuada, não merecendo reparos a fazer.*

*Infração 05 subsistente.*

*A infração 06 trata da falta de recolhimento do ICMS retido na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, especificamente as prestações realizadas por três empresas de transportes: TRANSPORTES DELLA VOLPE, D'GRANEL TRANSPORTES, e RODOGRANEL LOG, onde a defesa assegura que efetuou os recolhimentos do ICMS.*

*Esta infração foi reconhecida parcialmente pela autuada, que quitou os itens reconhecidos, restando o valor de R\$32.824,08.*

*A autuada não discute o aspecto legal da exigência, restringindo a discussão quanto ao montante exigido em razão de entender que houve cobrança indevida, alegando ter efetuado os recolhimentos do ICMS retido nas operações de transporte, conforme comprovantes de recolhimentos que anexa.*

*Cabe consignar que à fl. 338 a autuada anexa cópia comprovante de pagamento do ICMS-Transporte referente ao período de junho de 2016, período esse que sequer foi contemplado na autuação.*

*O autuante, com razão, afirma que pelos elementos apresentados pela defesa não é possível estabelecer uma relação entre os valores devidos a cada prestadora de serviço de transporte e os valores constantes nos DAEs de modo a comprovar o efetivo recolhimento do ICMS-ST – TRANSPORTE.*

*Tal associação é imprescindível para comprovar o efetivo recolhimento do imposto retido. Entretanto, mesmo tendo apresentados os comprovantes de recolhimentos, a autuada não logrou êxito em apresentar elementos que permitissem a fiscalização estabelecer a correlação entre o valor recolhido e o valor devido correspondente às operações alcançadas pela autuação, mesmo tendo a oportunidade de fazê-lo quando da manifestação posterior à defesa.*

*Quanto ao CT-e nº 029.189, cópia anexa à fl. 339, constato que o mesmo foi cancelado. Este CT-e, consta no demonstrativo, fls. 65 a 67, como valor devido em dezembro de 2016, correspondendo ao imposto de R\$377,12, após revisão procedida pelo autuante o valor foi excluído, reduzindo o débito da infração para R\$46.400,24, revisão que acato.*

*Infração 06 parcialmente subsistente.*

*A infração 07 acusa o sujeito passivo de recolher a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial.*

*A defesa argumenta dois pontos: equívoco da fiscalização no cálculo do VALOR DA MERCADORIA NO LOCAL DE DESCARGA – VMLD e a inconstitucionalidade e ilegalidade da inclusão de despesas pagas a terceiros na base de cálculo do ICMS-IMPORTAÇÃO.*

*Na informação fiscal, o autuante reconhece o equívoco na determinação do VMLD, quanto a dupla conversão cambial dos valores obtidos pela diferença entre o peso declarado/manifestado e o peso arqueado/descarregado. Efetua a revisão dos cálculos e elabora novo demonstrativo de débito, fl. 412, que acolho.*

*Quanto ao argumento de inconstitucionalidade e ilegalidade da inclusão de despesas pagas a terceiros, na base de cálculo do ICMS-IMPORTAÇÃO, verifico que o autuante através do demonstrativo de débito, à fl. 68, totaliza as despesas aduaneiras consideradas na composição da base de cálculo: Capatazia, Armazenagem, AFRMM, Arqueação e Taxa de Utilização do SISCOMEX.*

*A fiscalização cumpriu o que estabelece à legislação atinente a operação de importação conforme estabelece a Lei nº 7.014/96 no seu art. 17, inc. VI, que assim determina:*

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é: (...)*

*VI - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas:*

- a) o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação, observado o disposto no art. 18;*
- b) o imposto sobre a importação;*
- c) o imposto sobre produtos industrializados;*
- d) o imposto sobre operações de câmbio;*
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração.*

*O fato gerador do imposto devido na importação de mercadorias ocorre no momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria ou bem importados do exterior, assim determina o art. 4º, inc. IX da mesma lei.*

*Portanto, a Lei nº 7.014/96, não contraria o que dispõe a Lei Complementar nº 87/96, conforme previsto no art. 13, inc. V.*

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é: (...)*

*V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:*

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;*
- b) imposto de importação;*

- c) imposto sobre produtos industrializados;
- d) imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

O artigo 14 da citada lei complementar estabelece que o preço de importação expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto de importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço.

Da leitura dos dispositivos legais, concluo que a Fiscalização cumpriu estritamente o que determina os dispositivos retro mencionados. Portanto, acato à revisão procedida pelo autuante assim como o demonstrativo de débito elaborado.

Considero a infração 07 parcialmente subsistente.

Segue o demonstrativo dos valores julgados parcialmente procedentes.

(...)

Pelo exposto, voto pela **PROCEDENCIA PARCIAL** do Auto de Infração, assim o montante do Auto de Infração é o seguinte:

INF	RESULTADO	VL. LANÇADO	VL. JULGADO	MULTA
01	RECONHECIDA	3.951,76	3.951,76	60%
02	PROCEDENTE	1.421.252,36	1.421.252,36	60%
03	PROCEDENTE EM PARTE	206.407,50	206.248,84	60%
04	RECONHECIDA	22.419,69	22.419,69	60%
05	PROCEDENTE	349.356,44	349.356,44	60%
06	PROCEDENTE EM PARTE	46.777,37	46.400,25	150%
07	PROCEDENTE EM PARTE	648.323,07	574.553,99	60%
08	RECONHECIDA	151.726,42	151.726,42	-----
<b>TOTAL</b>		<b>2.850.214,61</b>	<b>2.775.909,75</b>	

Inconformado, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário às fls. 550/593. Inicialmente, convém ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ afetou os Recursos Especiais 1.699.851/TO, 1.163.020/RS e 1.692.023/MT ao rito dos recursos representativos de controvérsia (Tema nº 986), determinando, ainda, a suspensão nacional de todos os processos pendentes tratando sobre “*Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS*”:

Que 07(sete) dos 10(dez) Ministros que compõe a Primeira Seção do STJ, a quem compete o julgamento do Tema nº 986, já manifestaram o seu entendimento pela ilegalidade da exação: Francisco Falcão (AgInt-REsp 1.687.596/SP de 22.11.2017); Herman Benjamin (REsp 1676499/MS de 10.10.2017); Og Fernandes (REsp 1.680.759/MS de 21.09.2017); Mauro Campbell Marques (AgInt no AgInt no AREsp 1036246/SC de 17.10.2017); Assusete Magalhães (AgInt no AREsp 1.687.596/SP de 16.11.2017).

Na Infração 02, o i. fiscal autuante promoveu o lançamento de ICMS sobre a TARIFA paga pela Recorrente à título de conexão e uso dos Sistemas de Transmissão de energia elétrica (TUST):

**“A VALE NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE ENERGIA ELÉTRICA PARA UTILIZAÇÃO NO SEU PROCESSO INDUSTRIAL JUNTO À CHESF, NÃO APUROU NEM RECOLHEU AS PARCELAS – TUST – CORRESPONDENTES AOS 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.”(Infração 02 – Auto de Infração)**

Em primeiro lugar, convém ressaltar que o referido acórdão incorre em grave erro de fato, ao afirmar que a energia a energia elétrica adquirida pela Recorrente não é utilizada em processo industrial. Com efeito, é certo que a energia elétrica adquirida pela Recorrente atua diretamente sobre o minério durante o seu processo industrial/metalúrgico de produção de ferroligas, tal como inclusive foi reconhecido no lançamento tributário pelo autuante!

Esclareça-se que no interior dos Fornos a Arco Submerso da Recorrente existem ELETRODOS que operam submersos no MINÉRIO, gerando uma corrente elétrica em forma de ARCO ELÉTRICO, a qual em CONTATO com a MASSA (MINÉRIO) produz o calor necessário à FUSÃO REDUTORA.



Em segundo lugar, verifica-se que o acórdão recorrido não enfrentou a prova de que as Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão e de Distribuição de Energia Elétrica (TUST/TUSD) tem por base contratos (cf. Lei nº 9.648/98, art. 9º) que não estabelecem transferência de propriedade da infraestrutura para a Recorrente (fios, cabos, torres, estações, subestações, transformadores, etc.), não havendo materialidade da hipótese de incidência do ICMS, tampouco autorização legal para sua inclusão na base de cálculo (cf. Lei Complementar nº 87/96, art. 13, inciso I).

Com efeito, dentre outros insumos utilizados no seu processo produtivo, a Recorrente consome energia elétrica contratada junto ao chamado Mercado Livre de Energia

Para viabilizar o consumo da energia adquirida, a Recorrente celebrou contratos de cessão da infraestrutura de transmissão com Concessionárias de Transmissão e de Distribuição de energia. Como contrapartida pela referida cessão de uso, obriga-se a Recorrente ao pagamento de TARIFA denominada TUST (Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão).

A cobrança da TUST independe do efetivo consumo de energia. A Tarifa é calculada com base no “montante de uso” contratado ou verificado nos pontos de conexão, na forma da Resolução Aneel nº 281/99. Embora a cessão dos meios necessários à transmissão de energia elétrica não materialize hipótese de incidência do ICMS, o acórdão recorrido manteve a cobrança do imposto sobre os valores pagos à título de TUST.

Nos termos da Resolução nº 281/99 da Aneel, o instrumento jurídico para contratar o acesso e uso dos Sistemas de Transmissão e Distribuição é, segundo o caso, o Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) ou o Contrato de Uso do Sistema de Distribuição (CUSD). O uso das instalações de conexão e das instalações de transmissão/distribuição de energia elétrica é remunerado pelo pagamento de tarifa:

***Decreto nº 2.655/1998***

***“Art. 7º. A ANEEL estabelecerá as condições gerais do acesso aos sistemas de transmissão e de distribuição, compreendendo o uso e a conexão, e regulará as tarifas correspondentes, com vistas a:***

*I - assegurar tratamento não discriminatório a todos os usuários dos sistemas de transmissão e de distribuição, ressalvado o disposto no § 1º do art. 26 da Lei nº 9.427, de 1996, com a redação dada pelo art. 4º da Lei nº 9.648, de 1998;*

*II - assegurar a cobertura de custos compatíveis com custos-padrão;*

*III - estimular novos investimentos na expansão dos sistemas;*

*IV - induzir a utilização racional dos sistemas;*

*V - minimizar os custos de ampliação ou utilização dos sistemas elétricos”.*

A tarifa devida pela utilização do Sistema de Transmissão de energia elétrica é comumente referida pela sigla TUST. Na composição da TUST é considerada a remuneração pelo uso das instalações elétricas integrantes do sistema (fios, cabos, torres, subestações, etc.).

De modo semelhante, é onerosa a conexão do usuário ao sistema de transmissão:

***Resolução Aneel 281/99***

***Art. 18. Os encargos de conexão aos sistemas de transmissão serão de responsabilidade dos usuários. (Redação dada pela REN ANEEL 507 de 04.08.2012.)***

***§ 1º Os encargos de conexão deverão cobrir os custos incorridos com o projeto, a construção, os equipamentos, a medição, a operação e a manutenção do ponto de conexão. (Redação dada pela REN ANEEL 399 de 13.04.2010.)***

Vale dizer, os encargos de conexão se destinam à cobertura de custos relativos a projeto, construção, equipamentos, medição, operação e manutenção do ponto de conexão. Para exercício de sua atividade econômica, é necessário à Recorrente adquirir energia elétrica. A Lei nº 9.648/98 impõe que a contratação para o fornecimento de energia elétrica seja feita separadamente da contratação do acesso e uso dos sistemas de transmissão e distribuição.

Para viabilizar o consumo da energia elétrica adquirida da CHESF (doc. 04), a Recorrente está conectada ao Sistema de Transmissão e utiliza as instalações elétricas integrantes desse sistema.

As condições do acesso e uso são reguladas pelo Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST), celebrado pela RECORRENTE com o Operador Nacional do Sistema (ONS) e as concessionárias de transmissão.

O pagamento da TUST e dos encargos de conexão ao Sistema não se confundem com os valores devidos pela Recorrente à concessionária pelo consumo de energia elétrica.

Em outras palavras, a mera **cessão** temporária dos meios de transmissão e distribuição objeto dos contratos celebrados pela Recorrente jamais implica em circulação de mercadoria entre os contratantes, capaz de materializar a hipótese de incidência do ICMS.

No caso concreto, o contrato celebrado entre a RECORRENTE e as concessionárias NÃO prevê a transferência da propriedade de qualquer bem entre as contratantes, senão apenas a cessão provisória dos meios de transmissão. Ora, somente a efetiva circulação da energia elétrica poderia autorizar a incidência do ICMS:

Flagrante, pois, a ilegalidade do Auto de Infração impugnado, pois o demonstrativo de débito acostado não deixa dúvidas de que o imposto está sendo cobrado exclusivamente sobre a TUST e sobre os encargos da conexão.

*Evidentemente, o valor da operação de fornecimento de energia elétrica é o realmente praticado entre o fornecedor e o consumidor. De fato, na base de cálculo não devem ser inseridos elementos estranhos (v.g., 'tarifas de fio') à relação jurídica entre o concessionário e o consumidor desta mercadoria. Se a base de cálculo do ICMS levar em conta elementos estranhos à operação mercantil realizada, ocorrerá, por sem dúvida, descaracterização do tributo – fenômeno que nossa ordem constitucional reprova”*

Nas Infrações 03 e 05, pretende-se a cobrança de ICMS devido pela diferença entre alíquotas internas e interestaduais – DIFAL, referente ao período de Jan/2015 a Dez/2016, na aquisição de mercadorias oriundas de outros Estados da Federação destinadas à Recorrente:

*“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.”*

Como expôs a Recorrente na sua Impugnação Administrativa, as referidas Infrações não merecem prosperar, seja em função: (i) da Recorrente ter efetuado o recolhimento de ICMS levando em conta a redução de base de cálculo estipulada pelo Convênio ICMS 52/91, seja em função (ii) da cobrança em duplicidade (repetição de Notas Fiscais), seja em função (iii) da inconstitucional/ilegal inclusão da DIFAL na própria base de cálculo do ICMS (“base dupla do ICMS”), uma vez que tal prática afronta diretamente os princípios da legalidade tributária e da capacidade contributiva.

Quanto à Infração 03, a Recorrente sustentou que a diferença de alíquotas interna e interestadual de ICMS – DIFAL relativa às notas fiscais a seguir discriminadas foi corretamente recolhida, observando a redução da base de cálculo nos termos do Convênio ICMS 52/91.

Isso, porque o Convênio ICMS 52/91, celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), concedeu redução da base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, de forma a carga tributária fosse equivalente a: (i) 5,14%, nas **operações interestaduais** com saídas dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, destinadas aos Estados da região Nordeste e (ii) 8,80%, nas operações internas:

**CONVÊNIO ICMS nº 52/91**

*Cláusula primeira Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:*

**I - nas operações interestaduais:**

**a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 5,14% (cinco inteiros e catorze centésimos por cento); (...)**

**II - nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).**

O Autuante apresentou **Informação Fiscal, reconhecendo o benefício** conferido pelo Convênio ICMS 52/91, contudo, afirmou que a Recorrente ao invés de aplicar a alíquota da DIFAL (10% ou 11%) sobre a base de cálculo já reduzida, aplicava outra redução da base de cálculo.

O Acórdão ora em combate acolheu o argumento do Autuante, mantendo parcialmente a Infração 03. Ocorre, porém, que o acórdão recorrido não observou que o Convênio ICMS 52/91 também determinou a redução da base de cálculo nas operações internas, de modo que a carga tributária fosse **equivalente a 8,80%**.

Ou seja, caso a Recorrente aplicasse a alíquota da DIFAL (10% ou 11%) sobre a base de cálculo já reduzida para cálculo do ICMS interestadual, como defende o Autuante e o acórdão recorrido, a carga tributária das referidas mercadorias NÃO SERIA EQUIVALENTE A 8,80%, conforme determina o Convênio.

De fato, a base de cálculo utilizada para cálculo do ICMS interestadual não é a mesma a ser utilizada para cálculo da Diferença de Alíquota, haja vista que a carga tributária das operações internas deve ser equivalente a **8,80%**. Portanto, necessário é o cancelamento do montante cobrado a título de ICMS e multa referente às Notas Fiscais acima indicadas, uma vez que a base de cálculo foi corretamente calculada, nos termos do Convênio ICMS 52/91.

Quanto à inclusão do ICMS do DIFAL na sua própria base, o Acórdão ora combatido afirma que o Autuante agiu de forma correta, aplicado a Lei nº 7.014/96. Ocorre que tal entendimento não deve prosperar.

Ocorre que, apesar da disciplina cerrada da CF/88 e da Lei Kandir sobre a matéria – decorrência direta do Princípio da Legalidade Tributária –, a Lei nº 13.373/15, **inovando no mundo jurídico**, alterou o tratamento do art. 17, XI da Lei Estadual nº 7.014/96 ao incluir na base de cálculo do DIFAL o montante do próprio DIFAL:

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo. Nota: A redação atual do inciso “XI” do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16.*

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito, infere-se que o Estado da Bahia instituiu a chamada **“base dupla” do ICMS** nas operações interestaduais devido pelo diferencial de alíquotas (DIFAL).

Vale dizer, além da base de cálculo estabelecida para a incidência da alíquota interestadual – já resultante do cálculo do ICMS “por dentro” por imperativo do art. 13, §1º, I da Lei Kandir –, o Estado da Bahia, de forma deliberada e infringindo a Constituição Federal de 1988, **criou uma segunda base de cálculo para a incidência do diferencial de alíquotas interna e interestadual – DIFAL**.

Daí a invalidade do art. 17, XI da Lei nº 7.014/1996, com redação dada pela Lei nº 13.373/2015, por afronta ao art. 155, § 2º, XII, “I” da CF/88, editado sem embasamento em prévia lei complementar. Portanto, verificada a impossibilidade de inclusão do DIFAL na base de cálculo a ser considerada no cálculo do ICMS do Estado da Bahia, por evidente inexistência de previsão em Lei Complementar, não se verifica outra saída senão o completo cancelamento das Infrações 03 e 05.

Embora evidente a impossibilidade de inclusão do DIFAL na base de cálculo a ser considerada no cálculo do ICMS do Estado da Bahia, em atenção ao Princípio da Concentração da Defesa, a Recorrente também demonstrou o equívoco incorrido pelo Fisco Baiano ao incluir **o valor da própria alíquota interna de ICMS (18%), e não a alíquota do DIFAL (10% ou 11%, a depender da data do fato gerador)**, na base de cálculo do ICMS.

O Autuante, em sua Informação Fiscal, aduziu que calculou corretamente o ICMS DIFAL, observando o § 6º, do art. 17, XI da Lei Estadual nº 7.014/96. O dispositivo, apesar de

inconstitucional, é claro ao indicar que deve o “**montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo**” do imposto.

Isso é: o valor da DIFAL (10% ou 11%, a depender da data do fato gerador) é que DEVE compor o montante a ser tributado pela alíquota interna do Estado da Bahia, e não a própria alíquota interna de 18%!

Não há qualquer dúvida interpretativa, tendo em vista que o dispositivo é claro e direto: é a alíquota do DIFAL que deve compor o montante da base de cálculo a ser tributado pelo ICMS.

Ademais, o parágrafo 6º do referido dispositivo da Lei Estadual passou a vigor **tão somente a partir de 22.12.17**, muito após do período autuado das Infrações 03 e 05 (2015 e 2016):

*§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.*

*Nota: A redação atual do §6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, ~~efeito a partir 22/12/17~~.*

*Redação originária, efeitos até 21/12/17;*

~~*“§6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre o valor ali previsto”*~~

Evidente, portanto, é a ilegalidade da inclusão da alíquota de 18%, em função da falta de previsão legal para tanto. Em contradição ao dispositivo normativo do próprio Estado da Bahia, o demonstrativo de cálculos da Infração 05 indica que o Autuante, ao invés de integrar o montante do DIFAL na base de cálculo do ICMS (conforme expressamente preceitua o art. 17, XI da Lei Estadual nº 7.014/96), inclui a alíquota interna do Estado da Bahia na base de cálculo do ICMS do Estado da Bahia!

Diante do exposto, na eventualidade da autuação não ser combatida em função de sua manifesta ilegalidade, a Recorrente, subsidiariamente, requer que o valor da alíquota interna de 18% não seja considerada na base de cálculo do ICMS, por evidente disposição em contrário da própria Lei Estadual nesse sentido (art. 17, XI da Lei Estadual nº 7.014/96).

Na Infração 06, o Auto de Infração em tela visa à cobrança do ICMS que teria deixado de ser retido e recolhido entre fevereiro/2015 a dezembro/2016 pela Recorrente, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal realizadas pelas empresas “Transportes Della Volpe”, “D’Granel Transportes”, e “Rodogranel Log”:

*“Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito ativo por substituição tributária, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais”*

A Recorrente, em sua Impugnação, demonstrou que tal infração não deve prosperar, haja vista que efetuou o recolhimento do referido ICMS-ST.

Quanto às prestações realizadas pela empresa “Transportes Della Volpe”, a Recorrente efetuou a retenção e o recolhimento em **15.07.2015** do ICMS vinculado aos CT-e de nºs 27787, 27815, 27845, 27848, 27857, 27858, 27863, 27865, 27866, 27867, 27872, 27873, 27876, 27878, 27882, 27885, 27889, 27890, 27895, 27896, 27897, 27902, 27903, 27932, 27938, 27942, 27943, 27947, 27948, 27958, 27959, 27960, 27963, 27964, 27966, 27967, 27968, 27970, 27973, 27974, 27975, 27989, 27990, 27992, 27995, 27999, 28004, 28006, 28007, 28010, 28011, 28012, 28013, 28014, 28015, 28020, 28021, 28023, 28028, 28031, conforme comprovante de pagamento anexo (**doc. 04**).

Quanto às prestações realizadas pela empresa “D’Granel Transportes”, a Recorrente efetuou a retenção e o recolhimento em **16.05.2016, 15.07.2016, 15.08.2016 e 16.01.2017** do ICMS vinculado aos CT-e de nºs 21183, 21748, 21848, 21861, 21862, 21863, 21864, 22916, 22917, 22918, 22919, 22920, 22921, 22922, 22923, conforme comprovantes de pagamento anexos (**doc. 05**).

Quanto à prestação realizada pela empresa “Rodogranel Log.”, a Recorrente efetuou a retenção e o recolhimento em **07.12.2015** do ICMS vinculado ao CT-e de nº 22531, conforme comprovante de pagamento anexo (**doc. 06**).

O Autuante, por sua vez, apresentou Informação Fiscal, reconhecendo que, de fato, a Companhia efetuou o recolhimento, contudo deixou de subtrair referidos valores do Auto de Infração em função de supostamente não ter conseguido combinar os referidos pagamentos.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal manteve a Infração 06, consignando que não foi possível comprovar o efetivo recolhimento do ICMS-ST – Transporte através dos elementos apresentados pela Recorrente:

Ocorre que, conforme detalhadamente indicado pela Recorrente, houve a correta indicação de CNPJ dos prestadores de serviços de transporte, numeração de CT-e e comprovante de recolhimento de ICMS mediante DAE, motivo pelo qual não há alternativa senão o RECONHECIMENTO dos valores pagos pela Companhia.

À vista do exposto, pugna a Recorrente pela conversão do feito em diligência, com vistas à exclusão dos valores comprovadamente pagos à título de ICMS relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais.

A Infração 07, por sua vez, pretende a cobrança de ICMS incidente sobre importações de mercadorias:

*“Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial”*

Conforme a Recorrente expôs na sua Impugnação, a referida Infração não merece prosperar, seja em função do equívoco incorrido pelo Autuante no cálculo do Valor da Mercadoria no Local de Descarga – VMLD, seja pela inconstitucional/ilegal inclusão de valores pagos a terceiros na base de cálculo do ICMS-Importação.

Quanto ao primeiro ponto, o Autuante, na sua Informação Fiscal, reconheceu o equívoco na determinação do Valor da Mercadoria no Local da Descarga – VMLD:

*“DI nº 1518099620 – A autuada constatou o equívoco da ação fiscal em converter os valores duplamente, o valor de U\$D12.076,44 foi convertido para R\$45.148,97 e posteriormente convertido para R\$168.793,94.*

*DI nº 1600633031 – A autuada constatou o equívoco da ação fiscal em conveter os valores duplamente, o valor de U\$D19.535,41 foi convertido para R\$78.440,54 e posteriormente convertido para R\$314.962,30.*

*A ação fiscal reconhece o equívoco cometido quanto a dupla conversão cambial dos valores obtidos pela diferença do peso declarado/manifestado do arqueado/descarregado e realiza a correção no Demonstrativo de Débito, fl. 68 do PAF, e anexa novo Demonstrativo fl. 412 do PAF.”*

Em relação à inconstitucionalidade e ilegalidade da inclusão de despesas pagas a terceiros na base de cálculo do ICMS-Importação, alegou estrito cumprimento à legislação. Do mesmo modo, o Acórdão em combate concluiu que a Fiscalização cumpriu estritamente o que determina a legislação aplicável e manteve a infração 07.

Todavia, como restará demonstrado, tal entendimento não deve prevalecer. A composição da base de cálculo do ICMS-Importação estabelecida pelo Fisco Baiano ocorreu ao arrepio da Constituição Federal de 1988 e da Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96).

Como se vê, a base de cálculo do ICMS-Importação é composta pela soma: (i) do valor constante na declaração de importação da mercadoria importada; (ii) do imposto de importação (II); (iii) do imposto sobre produtos industrializados (IPI); (iv) do imposto sobre operações de câmbio (IOF); (v) quaisquer outros tributos (impostos, taxas e contribuições) e as **despesas aduaneiras**.

As “despesas aduaneiras” constantes na Lei Kandir são aquelas pagas à “Aduana” (Receita Federal), ou seja, à repartição alfandegária, mediante DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais) até a chegada da mercadoria ao Porto de Salvador.

Assim, todos os valores pagos a particulares (art. 40 da Lei nº 12.815/13 – Lei dos Portos para auxiliar no desembaraço da mercadoria não devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS-importação, porque despesa aduaneira não o são.

Esse entendimento se coaduna com a interpretação do artigo 77 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09), segundo o qual a base de cálculo dos tributos de importação é o **valor aduaneiro**, ou seja, o valor da mercadoria importada, mais custos e despesas de transporte e seguro, incorridos até a chegada da mercadoria no porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou no ponto de fronteira alfandegado:

*Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado:*

*I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;*

*II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e*

*III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.*

A expressão “até o porto ou o aeroporto” afasta a possibilidade de inclusão dos gastos com armazenagem, capatazia e arqueação, uma vez que referidas despesas são pagas a particulares e ocorrem após a chegada da mercadoria ao porto.

Vale dizer, tais despesas não podem ser incluídas na base de cálculo do ICMS-Importação, seja (i) por não se enquadrarem no conceito de “despesas aduaneiras”, uma vez que não são pagas à Aduana (Receita Federal do Brasil) e sim a empresas privadas que prestam referidos serviços; seja (ii) pelo não enquadramento ao conceito de valor aduaneiro, uma vez que tais despesas ocorrem após a chegada da carga/mercadoria ao Porto.

Não por outro motivo, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo consolidou entendimento de que “as despesas de capatazia, armazenagem e remoção de mercadorias, comissões de despachante (inclusive o valor da taxa de sindicato), corretagem de câmbio, frete interno, não constantes da Declaração de Importação, ou da Declaração de Importação Complementar, não se configuram como despesas aduaneiras, e, portanto, não integram a base de cálculo do ICMS incidente na operação de importação.

Dessa forma, imperiosa é a necessidade de exclusão dos valores a título de “capatazia”, “armazenagem” e “arqueação” da base de cálculo do ICMS-Importação, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 c/c art. 13, V, “e” da Lei Kandir.

Consideradas as circunstâncias específicas, inclusive apuradas durante a ação fiscal, resta provado que a Recorrente não agiu com dolo, fraude ou simulação, nem suprimiu o recolhimento do ICMS/BA, pelo que requer o cancelamento das multas aplicadas por descumprimento de obrigação acessória, com fulcro no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 c/c o art. 158 do Decreto nº 7.629/99.

À vista do exposto, requer a Recorrente seja dado provimento ao presente recurso, reformando-se a decisão recorrida, para que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração em tela.

## VOTO

Trata o presente, de julgamento de Recurso Voluntário interposto em decorrência de julgamento pela procedência parcial em primeira instância, dado o inconformismo do contribuinte com a manutenção de parte do lançamento.

Inicialmente pede pela suspensão do julgamento administrativo em função de obediência aos ritos dos recursos representativos de controvérsias, a partir de decisão do STJ (tema 986), dado que o valor relativo à TUST, maior parte deste lançamento, necessita de uniformização do entendimento entre as turmas da supracitada corte.

Contudo, não é esta a primeira vez que pedidos desta ordem são feitos no âmbito administrativo,

sendo que em opinativos da PGE/PROFIS, como no Auto de Infração nº 207103.0003/14-8, foi denegado.

O processo que foi julgado neste Conselho de Fazenda, entendeu que se poderia dar prosseguimento ao julgamento, não obstante a eventual paralisação do processo para aguardo da decisão do STJ, que pode vir a ser efetuada pela própria Procuradoria em momento oportuno.

Pugna a Recorrente pela conversão do feito em diligência, com vistas à exclusão dos valores comprovadamente pagos à título de ICMS relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais na infração 6. Contudo, no Recurso Voluntário não apresentou nenhuma evidencia da correlação dos pagamentos do ICMS com os conhecimentos de transportes, razão porque uma diligência se faz inútil com os documentos apresentados. Denego o pedido de diligência.

Quanto à discussão acerca do lançamento do ICMS nas operações de aquisição de energia e a inclusão da tarifa TUST na base de cálculo do imposto, esta matéria já foi exaustivamente e reiteradamente apreciada no âmbito deste CONSEF, inclusive, contra esse mesmo sujeito passivo. Cito como precedente, o Acórdão CJF Nº 0056-11/14, cuja ementa reproduzo abaixo:

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0056-11/14**

**EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. ENERGIA ELÉTRICA. FALTA DE INCLUSÃO DE ENCARGOS SETORIAIS NA BASE DE CÁLCULO.** O acolhimento da tese recursal significaria afronta ao princípio da isonomia tributária, porquanto privilegiaria os contribuintes de grande porte, que têm condições de contratar livremente no ACL – ambiente de contratação livre, desonerando o mesmo, em detrimento da contratação regulada (ACR – ambiente de contratação regulada), do qual fazem parte as pessoas, físicas ou jurídicas, de menor capacidade. **2. FALTA DE RECOLHIMENTO. ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA.** Os autuantes, após a análise dos argumentos e relatórios da impugnação e das manifestações do contribuinte, observaram que a CCEE incorreu em equívocos de informações, o que ensejou a correta revisão dos demonstrativos, da qual resultou em redução substancial do valor exigido. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

Trago aqui trecho minuciosamente explorado no Acórdão acima, que fundamenta a Decisão pela manutenção do lançamento:

*No antigo modelo do setor elétrico brasileiro, em razão da verticalização que lhe caracterizava, os custos incorridos com a distribuição da energia elétrica, entre eles a geração e a transmissão, integravam o valor da tarifa, compondo a base de cálculo do imposto em tela.*

*Com a reestruturação, houve o desmembramento em quatro segmentos distintos: geração, comercialização, transmissão e distribuição de energia elétrica, e os grandes consumidores, apenas estes, passaram a ter a opção da compra junto a qualquer produtor, contratando com a distribuidora seu transporte até as instalações industriais consumidoras (ambiente livre - ACL).*

*A transmissão e fornecimento na sistemática anterior eram contratados junto ao mesmo agente, de forma que sempre incidiu o gravame sobre ambas.*

*Após a mudança, não houve alteração no que se refere ao método de suprimento de energia elétrica. Constatou-se somente o desmembramento dos contratos, com a criação do SIN (sistema interligado nacional), o qual dotou a atividade econômica de segmentos autônomos e interligados entre si, operando em regime de compartilhamento.*

*O marco regulatório do setor energético nacional teve como objetivos incentivar competição entre os agentes do mercado, estimular inovações, eficiência e minimização de desperdícios, sem almejar alterações na tributação.*

*O acolhimento da tese recursal significaria afronta ao princípio da isonomia tributária, porquanto privilegiaria os contribuintes de grande porte, que têm condições de contratar livremente no ACL – ambiente de contratação livre, desonerando o mesmo, em detrimento da contratação regulada (ACR – ambiente de contratação regulada), do qual fazem parte as pessoas, físicas ou jurídicas, de menor capacidade, consoante passarei a expor.*

*A Lei nº 10.848/2004, que consolidou o marco regulatório no setor energético pátrio, dispõe, entre outras matérias, sobre a compra e venda de energia elétrica. Nessa Lei, assim como no Decreto que a regulamentou (nº 5.163/2004), está prevista a coexistência de dois ambientes de contratação: um livre (ambiente de*

*contratação livre – ACL) e outro regulado (ambiente de contratação regulada – ACR).*

*Os consumidores que adquirem energia no ACL são denominados de “consumidores livres”. Segundo Antônio Ganim, consumidores livres “são aquelas empresas consumidoras que estão legalmente autorizadas a escolher o seu fornecedor de energia elétrica, dentre aqueles que lhes oferecerão melhores preços e condições”. Para tanto, consoante se observa, devem preencher determinados requisitos legais.*

*De acordo com a legislação vigente, podem ser enquadradas como consumidores livres:*

- a) unidades consumidoras com carga maior ou igual a 3.000 KW, atendidas em tensão maior ou igual a 69 KV, ou aquelas instaladas após 07/07/1995 com demanda maior ou igual a 3.000 KW, atendidas em qualquer tensão, sendo que esses podem comprar energia de qualquer agente de geração ou comercialização de energia;*
- b) unidades consumidoras com demanda maior que 500 KW, atendidas em qualquer tensão, desde que adquira energia elétrica proveniente das fontes referidas no §5º do art. 26 da Lei nº 9.427/1996, com a nova redação dada pela Lei nº 11.943, de 2009. Esse tipo de comprador é classificado pela Aneel como “consumidor especial”.*

*É importante registrar que todo consumidor “nasce cativo”. Ingressar no denominado mercado livre, portanto, é uma opção colocada à disposição dos que preenchem os requisitos legais acima apontados.*

*No ACR, o adquirente de energia é denominado “cliente cativo”. São todos aqueles que, a despeito de preencherem os requisitos legais, não optaram pela condição de consumidor livre (consumidores potencialmente livres, mencionados no tópico anterior), ou os que não podem optar por tal condição. Em outras linhas, pode-se dizer que, de regra, “cativos” são os compradores residenciais, indústria e comércio de pequeno porte etc.*

*Os clientes “cativos” adquirem obrigatoriamente energia elétrica da concessionária de distribuição a cuja rede estejam conectados, sujeitando-se às tarifas regulamentadas pela Aneel. Por se tratar de contratação regulada, esse tipo de consumidor – o “cativo” – não pode escolher o estabelecimento gerador que lhe disponibilizará a energia, nem exerce a liberdade contratual (para fixação de preço, por exemplo), tal como acontece nos contratos celebrados no âmbito do mercado livre (ACL).*

*Além do acima exposto (tese recursal contrária ao princípio da isonomia tributária), 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). Com efeito, a TUST é a remuneração pelo uso das linhas de transmissão, vinculada, para fins tributários, ao fornecimento da energia.*

Assim, mantenho a Decisão recorrida do item 2 do lançamento.

No que diz respeito ao item 3 do lançamento, após as exclusões efetuadas pelo autuante, de erros comprovados no procedimento, o valor restante continua a ser contestado, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação.

A Recorrente sustentou que a diferença de alíquotas interna e interestadual de ICMS – DIFAL relativa às notas fiscais a seguir discriminadas foi corretamente recolhida, observando a redução da base de cálculo nos termos do Convênio ICMS 52/91.

Alega que o Autuante apresentou Informação Fiscal, reconhecendo o benefício conferido pelo Convênio ICMS 52/91, contudo, afirmou que a Recorrente ao invés de aplicar a alíquota da DIFAL (10% ou 11%) sobre a base de cálculo já reduzida, aplicava outra redução da base de cálculo.

Contudo, afirma não haver a dupla redução, sob a justificativa de que a base de cálculo utilizada para cálculo do ICMS interestadual não é a mesma a ser utilizada para cálculo da Diferença de Alíquota, haja vista que a carga tributária das operações internas deve ser equivalente a 8,80% conforme dita o Convênio. Tomando-se a própria nota fiscal apresentada pelo Recorrente, à fl. 306, vejamos como foi efetuado o cálculo.

CALC. AUTUANTE		NF 1.747 FL306				
BC ORIGEM	BC REDUZIDA	IM. INTERNO(17%)	ICMS DEST.(7%)	DIFAL (17%- IMP. DEST.)	REC.	DIF
18.760,00	13.775,47	2.341,83	964,28	1.377,55	675,36	702,19

Percebe-se que a partir da base de cálculo já reduzida para R\$13.775,47 o Recorrente para



encontrar o imposto a recolher de R\$675,36 aplicou outra redução. Considerando a redução alegada para carga de 8,80% sobre o total da operação, é possível encontrar o valor próximo, de R\$686,60 (ao invés de R\$675,36). Contudo, a carga aludida quando se refere a operações internas, está a se falar de venda interna, e não houve qualquer venda do produto, mas a aquisição para consumo. Vejamos o dispositivo legal.

*II - nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento). (Nova redação dada pelo Conv. ICMS 154/15)*

**Redação anterior** dada à íntegra da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 01/00, efeitos a partir de 01.08.00.

*II - nas operações interestaduais com consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS, e nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).*

**Redação anterior** dada pelo Conv. ICMS 13/92, efeitos a partir de 17.10.91.

*II - nas operações interestaduais com consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS, e nas operações internas, 11% (onze por cento).*

**Redação original**, efeitos até 16.10.91.

*II - nas operações internas, 11% (onze por cento).*

Na redação anterior, a carga de 8,80 se referia a consumidor ou usuário final, não contribuintes de ICMS, o que exclui o contribuinte recorrente. Com a alteração, alcançam o contribuinte, porém nas citadas operações internas, entendendo se tratar de revenda de forma que a carga tributária não exceda o total de 8,80%. Não há operação interna alguma. Esta se encerrou com aquisição para consumo.

Mantida a Decisão recorrida do item 3.

No item 5, a infração também trata da diferença de alíquota, contudo envolvendo mercadorias sem redução de base de cálculo. O auto foi lançado bom base no art. 17 abaixo reproduzido:

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do **IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.** Nota: A redação atual do inciso “XI” do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16.*

Alega que da leitura do dispositivo legal acima transcrito, infere-se que o Estado da Bahia instituiu a chamada **“base dupla” do ICMS** nas operações interestaduais devido pelo diferencial de alíquotas (DIFAL).

Vale dizer, além da base de cálculo estabelecida para a incidência da alíquota interestadual – já resultante do cálculo do ICMS “por dentro” por imperativo do art. 13, §1º, I da Lei Kandir –, o Estado da Bahia, de forma deliberada e infringindo a Constituição Federal de 1988, **criou uma segunda base de cálculo para a incidência do diferencial de alíquotas interna e interestadual – DIFAL**, conforme se verifica no lançamento, o ICMS foi lançado a partir de 01/01/2016, após a mudança introduzida na Lei nº 7.014/96.

Não há questionamentos de ordem material, mas clama-se pela inconstitucionalidade da legislação, o que extrapola a competência deste Conselho de Fazenda conforme dispositivo no RPAF. Assim, mantenho a decisão recorrida do item 5.

Quanto ao item 6, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal manteve, consignando que não foi possível comprovar o efetivo recolhimento do ICMS-ST – Transporte através dos elementos apresentados pela Recorrente. Que, conforme detalhadamente indicado, houve a correta indicação de CNPJ dos prestadores de serviços de transporte, numeração de CT-e e comprovante de recolhimento de ICMS mediante DAE, motivo pelo qual não há alternativa senão o RECONHECIMENTO dos valores pagos pela Companhia. Contudo, examinando as provas não foi possível se correlacionar os documentos apresentados, razão porque foi negada a diligência e assim, mantenho a decisão recorrida.

Destaco, de ofício, nesta infração, que o enquadramento da multa de 150% indicada no início dos autos, foi alterada para 100%, sendo que o enquadramento da referida multa indicada no Auto de Infração está em conformidade com arts. 380, inciso II, combinado com 382, inciso I, 126, inciso II, e 62 do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que foi vencida em 31/03/2012. Já a nova multa que fora alterada para 100%, teve seu início a partir 01/04/2012 com alteração do enquadramento destacado na folha inicial do PAF para o artigo 34, inciso III da Lei nº 7.014/96 c/c art. 298 do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Com relação ao item 7, alega que as “despesas aduaneiras” constantes na Lei Kandir são aquelas pagas à “Aduana” (Receita Federal), ou seja, à repartição alfandegária, mediante DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais) até a chegada da mercadoria ao Porto de Salvador.

Que a expressão “até o porto ou o aeroporto” afasta a possibilidade de inclusão dos gastos com armazenagem, capatazia e arqueação, uma vez que referidas despesas são pagas a particulares e ocorrem após a chegada da mercadoria ao porto.

Vale dizer, tais despesas não podem ser incluídas na base de cálculo do ICMS-Importação, seja (i) por não se enquadrarem no conceito de “despesas aduaneiras”, uma vez que não são pagas à Aduana (Receita Federal do Brasil) e sim a empresas privadas que prestam referidos serviços; seja (ii) pelo não enquadramento ao conceito de valor aduaneiro, uma vez que tais despesas ocorrem após a chegada da carga/mercadoria ao Porto.

Tal situação já está consolidada neste Conselho de Fazenda, nos termos do inciso VI, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, acerca da base de cálculo nas importações:

*VI - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação, observado o disposto no art. 18; b) o imposto sobre a importação; c) o imposto sobre produtos industrializados; d) o imposto sobre operações de câmbio; e) **quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração.***

O inciso é claro quanto à amplitude do conceito de despesas aduaneiras quando diz “quaisquer” despesas cobradas na armazenagem, estiva, etc. o que independe obviamente se foi prestado diretamente ou não pela receita federal, até porque é certo que determinados serviços, a receita terceiriza, não fazendo sentido distinguir se foi terceirizado ou não para particulares, para se caracterizar como despesas aduaneiras.

Face ao exposto, mantenho a Decisão recorrida.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com a retificação, de ofício, da multa de 150% para 100%, referente à infração 6, conforme a alteração iniciada em 01/04/2012.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infração 2)**

Em que pese o brilhante voto do ilustre Conselheiro Relator Ildemar Landin, me permito divergir do seu voto no que tange a infração 02, que se refere a de falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado no ambiente de Contratação Livre – ACL, tendo sido a operação regularmente escriturada, no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2016.

Esta matéria concernente a energia elétrica já foi objeto de outros votos de minha lavra neste Colendo Colegiado, ainda que com outras especificidades, mas que não alteram o entendimento sobre a exclusão da mesma da autuação indo de encontro ao voto vencedor acerca do lançamento do ICMS nas operações de aquisição de energia e a inclusão da tarifa TUST (Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão) na base de cálculo do imposto, ou seja, o atuante promoveu o lançamento de ICMS sobre a tarifa TUST paga pela empresa recorrente à título de conexão e uso dos Sistemas de Transmissão de energia elétrica.

No caso em tela, a energia elétrica comercializada foi destinada ao processo fabril e essencial ao mesmo, ali consumido e incorporado ao referido processo, como condição indispensável ao mesmo, bem como se desgastando ao longo do mesmo. Sem a aplicação dessa energia não ocorre a formação do produto final, ou seja, as ligas metálicas, como acertadamente pontou a empresa na sua peça recursal.

É mister pontuar que na peça recursal a recorrente expressou, acertadamente, que a energia elétrica adquirida (tarifa TUST) atua diretamente sobre o minério durante o seu processo industrial/metalúrgico de produção das ligas, tal como inclusive foi reconhecido no lançamento tributário pelo próprio autuante.

Constato ainda que existe entendimento do STJ no sentido de que energia elétrica na forma adquirida pela empresa recorrente para ser utilizada em seu processo industrial e para sua infraestrutura fabril, não deve ser considerada de pronto passível de incidência de ICMS sobre a tarifa. Inclusive, como arguido pela recorrente, o egrégio STJ concedeu a suspensão em todo território nacional de todos os processos pendentes tratando sobre *“Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS”*

Verifico também que restou patente que a energia adquirida pela recorrente foi mediante contratos de cessão da infraestrutura de transmissão com Concessionárias de Transmissão e de Distribuição de energia. Como contrapartida pela referida cessão de uso, obriga-se a empresa ao pagamento de tarifa TUST para viabilizar o uso da referida energia adquirida essencial ao seu processo fabril.

Por conhecer, em linhas gerais, o processo produtivo das ligas produzidas pela recorrente, entendo que as suas alegações encontram respaldo técnico e fático. De fato, no interior dos Fornos a Arco Submerso da fábrica da empresa existem *“ELETRODOS que operam submersos no MINÉRIO, gerando uma corrente elétrica em forma de ARCO ELÉTRICO, a qual em CONTATO com a MASSA (MINÉRIO) produz o calor necessário à FUSÃO REDUTORA”*,

O referido processo se assemelha, em certa medida, ao da produção de ligas de alumínio, apenas no caso das ligas de alumínio, por conta da eletrólise, a energia é considerada apenas insumo, como se denota em julgados desta egrégia 2ª CJF. Em assim sendo, não há que se falar em incidência de ICMS sobre a tarifa TUST, já que no presente caso a mesma é produto intermediário ou material secundário.

Para complementar o embasamento de que no presente caso o valor pago pela empresa, via tarifa TUST, deve ser computado como parte do custo de produção na condição de produto intermediário, trago uma síntese de julgados que envolvem a matéria em tela, exarados nesta egrégia 2ª CJF, inclusive em mais de um fui relator, ao logo de minha atuação neste Colendo Colegiado, abarcando o período 2010/2013 e neste novo período 2019/2022.

Nesta apertada síntese, inicialmente trago à baila entendimento da nobre Procuradoria Estadual da Bahia sobre a definição de que produto intermediário (material secundário), no sentido de que o mesmo tem uma tríplice vertente, a saber: *“1ª) a afetação ou participação direta do produto no processo fabril; 2ª) a sua indispensabilidade; e, 3ª) o seu consumo ou desgaste na atividade produtiva(...)”*.

Neste egrégio Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), o qual tenho a honra de integrar, tem-se votos de ilustres Conselheiros expressando o entendimento de que matérias-primas são as mercadorias ou bens diretamente incorporados ao produto final. Materiais secundários, por sua vez, são os insumos que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar do produto final. Por mão-obra, o trabalho humano afetado diretamente ao processo de produção. Por fim, material de acondicionamento compreende os itens utilizados na embalagem das mercadorias produzidas na unidade fabril.

Nesta esteira, em relação a energia elétrica, seu enquadramento seria dependente de cada processo produtivo, ou seja, *“(...) poderá ser matéria-prima, a exemplo da eletrólise, na*

*produção de alumínio, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à atividade de produção industrial(...)*”.

Uma vez firmado entendimento, calcado em reiterada jurisprudência, de que produto intermediário é todo aquele que preenche os requisitos simultâneos da afetação, do consumo e da indispensabilidade no processo produtivo, tal entendimento deve prevalecer da análise interpretativa das outras normas que disciplinam o tributo, sob pena de clara contradição.

Portanto, esse posicionamento deve também ser aplicável na *“hermenêutica das normas que disciplinam a composição da base de cálculo do imposto”*. No caso em tela, pelos motivos já demonstrados, restou patente o caráter de produto intermediário da energia elétrica adquirida pela empresa recorrente, ressaltando-se que o regime jurídico do ICMS é um só.

Enfim, por tudo quanto sobejadamente demonstrado sobre a real aplicação da energia elétrica como produto intermediário na fábrica da empresa recorrente, cumpre-me, em nome da verdade material e da justiça fiscal, afastar a imputação fiscal contida na infração 02 relativa a cobrança de ICMS sobre a tarifa TUST incidente sobre a energia elétrica adquirida.

Desse modo, por tudo quanto aqui analisado, à luz dos fatos e da legislação aplicável, entendo que a infração 02 é IMPROCEDENTE, neste sentido voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à infração 2, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade em relação às demais infrações, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207103.0009/18-9**, lavrado contra **VALE MANGANÊS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.624.183,33**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.577.783,08 e 100% sobre R\$46.400,25, previstas no art. 42, incisos VII, “a”, II, “f” e V, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$151.726,42**, prevista no inciso XI do mesmo artigo e lei já citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo os valores já recolhidos, conforme comprovantes anexos aos autos, serem homologados pelo órgão competente da SEFAZ.

VOTO VENCEDOR (Infração 2) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Infração 2) – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, José Raimundo Oliveira Pinho e Paulo Shinyashiki Filho.

Sala de sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO DIVERGENTE  
(Infração 2)

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS