

**A. I. N°** - 293873.0023/20-1  
**AUTUADO** - SANTA LUZ DESENVOLVIMENTO MINERAL LTDA.  
**AUTUANTE** - RITA DE CÁSSIA BITTENCOURT NERI  
**ORIGEM** - INFAZ CENTRO NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 06/08/2021

#### 6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF N° 0234-06/21VD

**EMENTA:** ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. PROCESSO DE EXTRAÇÃO EM PERCENTUAL SUPERIOR. Comprovado tratar-se de créditos de energia elétrica adquiridos no período pré-operacional do contribuinte. Apropriados em seu livro registro de entradas e levados à apuração mensal do ICMS. Porém não usufruídos em função de reincidentes saldos credores em montante superiores aos créditos glosados. Aplicação da inteligência do art. 157 do RPAF à matéria. Infração subsistente em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 04/12/2020 e se refere à cobrança de ICMS no valor de R\$610.697,57, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, tendo sido efetuada a ciência do feito ao contribuinte no dia 30/12/2020 conforme doc. à fl. 17, pela constatação da seguinte infração:

**Infração 01 - 01.03.11** - utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica em percentual superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização, nos meses de janeiro a outubro e dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017 e janeiro a outubro de 2018, com multa aplicada de 60% enquadrada no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96.

O Autuado através de seu representante apresenta peça defensiva, fls. 20 a 50. Inicialmente relata a tempestividade da impugnação, junta o demonstrativo da infração imputada, acosta quadro discriminando o valor: da infração histórica; acréscimos moratórios; valor da multa aplicada; e o montante atualizado. E passa a fazer suas ponderações:

Tratando dos tópicos: “*PRELIMINARMENTE: DOS VÍCIOS MATERIAIS INSANÁVEIS NA PRESENTE AUTUAÇÃO E DA IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA PELA AUTORIDADE JULGADORA NA CORREÇÃO DO VÍCIO NO LANÇAMENTO - ATIVIDADE PRIVATIVA DA AUTORIDADE FISCALIZADORA (ART. 142 DO CTN)*” e “*DO ERRO NA CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO SUPOSTAMENTE COMETIDA PELA IMPUGNANTE - CRÉDITO FISCAL QUE NÃO FORA UTILIZADO*”

Requer, preliminarmente, a **nulidade do Auto de Infração**, em razão do erro material decorrente do **erro de capitulação** da suposta infração cometida.

Afirmou que o Auto de Infração imputou à Impugnante a infração de “*utilização de crédito fiscal de ICMS*” relativo a aquisição de energia elétrica em percentual superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização”

Destacou que a Impugnante **NÃO UTILIZOU** do crédito fiscal supostamente indevido. Que, o crédito fiscal permanece escriturado no saldo acumulado de sua conta corrente, conforme demonstram os documentos anexos (Doc. 04).

Disse que em Janeiro de 2016, mês da primeira competência objeto do Auto de Infração, o saldo

de créditos de ICMS da conta corrente da Impugnante equivalia a R\$6.001.594,10. Em Outubro de 2018, mês da última competência objeto do Auto de Infração, o mesmo saldo equivalia a **R\$8.917.689,78**.

Explicou que entre Janeiro de 2016 e Outubro de 2018, período compreendido pelo Auto de Infração ora Impugnado, houve acúmulo total de novos créditos equivalente a **R\$2.916.095,68**, valor **MUITO SUPERIOR** ao dos créditos supostamente utilizados indevidamente.

E que, desde então, entre Outubro de 2018 e Janeiro de 2021, o crédito não só se manteve, mas **houve acúmulo de novos créditos no porte de R\$511.387,70**. Assim, em Janeiro de 2021, o saldo da conta corrente da Impugnante equivale à quantia **MUITO SUPERIOR** ao valor dos créditos fiscais supostamente utilizados indevidamente, objeto do Auto de Infração ora impugnado, de **R\$8.406.302,08**.

Pontuou que as balizas do sistema tributário nacional determinam que, para imputação de infração ao contribuinte, é necessário apontar e descrever o fato **efetivamente ocorrido** que vá de encontro com a legislação tributária, indicando **exatamente** a capitulação legal da suposta infração, aplicando-lhe multa prevista **especificamente** para aquele fato.

Destarte, rematou que se o crédito fiscal, supostamente indevido, nunca fora utilizado pela ora Impugnante, permanecendo até os dias de hoje no saldo acumulado de sua conta corrente, **NUNCA** poderia a Autoridade imputar infração de **UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO FISCAL INDEVIDO**, tratando-se este de erro material **INSANÁVEL** do auto de infração, que implica sua total nulidade.

Asseverou que, se realmente é indevido é o crédito fiscal tomado pela Impugnante, decorrente de aquisição de energia elétrica que não fora destinada ao processo industrial (atividade fim) da Empresa, por estar, à época, em fase pré-operacional, caberia à Autoridade a exigência de **ESTORNO do crédito fiscal**, e não a imediata autuação por **utilização (não ocorrida) do crédito**, na forma determinada pelo art. 312, III do RICMS/BA.

*"Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*III - viera ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento:"(destacou-se)*

Pontuou que mesmo que se entenda que não fosse obrigada a Autoridade a exigir-lhe, de início, o estorno do crédito fiscal, ainda assim não poderia a Autoridade imputar à Impugnante infração **ALHEIA** ao fato efetivamente ocorrido, com capitulação legal **ABSOLUTAMENTE INCORRETA** do fato.

Asseverou que, se cabível fosse a imediata autuação da Impugnante, o que se admite apenas por amor ao debate, o auto de infração apenas se sustentaria se imputada à Impugnante infração em face do art. 312, III do RICMS/BA, pela (suposta) **ESCRITURAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS E FALTA DE ESTORNO EXIGIDA POR LEI**, uma vez que, o crédito fiscal **NUNCA** fora **utilizado** pela Impugnante.

Disse que, em situações como esta, havendo dúvidas e insegurança na capitulação legal, imputabilidade e punibilidade do fato, não se sustentam as exigências impugnadas pelos contribuintes, **"não cabendo aos órgãos de julgamento ingerir no exercício de atividade privativa da autoridade administrativa de lançamento (art. 142 do CTN)"**.

Asseverou ser esta a jurisprudência desta **EG. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF - AI nº 108880.0006/17-7**, Rel. Valtércio Serpa Júnior, 4ª Junta de Julgamento Fiscal publicado em 20.11.18) e do **EG. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF - ACÓRDÃO 1402-001.543- 1ª. Seção - QUARTA CÂMARA/SEGUNDA T - DOU de 14/01/2014)**.

**"EMENTA: ICMS. (...) 3. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO.**

**CERCEAMENTO DE DEFESA. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL** A descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato real nem com o direito aplicável. A imputação inicialmente indicada difere da matéria fática. A própria autuante, na informação fiscal, admitiu ter incorrido em equívoco quanto a este item do lançamento, sugerindo a alteração para a infração efetivamente praticada pelo contribuinte. Por implicar mudança do fulcro da imputação, não há como dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Infração nula.

(...)

**VOTO:** Da análise de ia! comendo, se infere algumas conclusões: a primeira delas é a de que as incorreções ou omissões ocorridas devem possuir a natureza formai, o que não é o caso, vez que ocorreu erro na indicação da infração, tendo o sujeito passivo se defendido daquilo que foi acusado, ainda que de forma incorreta.

**Logo, descabe qualquer correção ou supressão, neste caso, diante do erro estar intrinsecamente relacionado com o objeto, o conteúdo da acusação, e não apenas em sua forma, o que inviabiliza a pretensão da autuante.**

Neste sentido, tendo sido a autuação esboçada em um termo e sob determinado prisma, e em outro momento retificada no curso da análise do lançamento, com mudança do fulcro da acusação, o que se afigura como mudança no fulcro da autuação, entendo presente a hipótese prevista no artigo 18, incisos II e IV, alínea "a" do RPAF/99, segundo o qual é nulo o lançamento de ofício, cujos atos praticados e as decisões proferidas o sejam com preterição do direito de defesa, e aqueles que não contiverem elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. (...)

Recomenda-se à autoridade fazendária analisar a possibilidade de refazimento da autuação referente à infração 03, nos termos do artigo 21 RPAF/99, respeitado o prazo decadência." (CONSEF - AI nº 108880.0006/17-7, Rei. Valtércio Serpa Júnior, 4ª Junta de Julgamento Fiscal publicado em 20.11.18 - destacou-se) (excluir)

Este também é o pacífico entendimento no âmbito federal, manifestado pelo EG. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS:

"Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2006 OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ASPECTO QUANTITATIVO DO LANÇAMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. O artigo 142 do CTN dispõe que o ato de lançamento constitui-se na atividade privativa atinente à autoridade administrativa para: verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável (antecedentes), calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo (consequentes). Portanto, esses elementos constituem-se em aspectos da hipótese de incidência tributária. Segundo Geraldo Ataiiba, a base de cálculo ou base impositiva é a "dimensão do aspecto material da hipótese de incidência" (Hipótese de Incidência Tributária, p. 97). Quando há equívoco e insegurança na apuração do montante devido (aspecto quantitativo da hipótese de incidência) porque não se conseguiu efetivamente apurar quanto do rendimento pertencia ao contribuinte e quanto foi repassado a terceiros, o lançamento encontra-se viciado. A construção do lançamento é incorreta porque não identifica a quem pertenciam efetivamente os valores pagos pelo adquirente dos produtos, não existindo segurança quanto à base de cálculo adotada, nem tampouco quanto ao tributo cobrado, situação que enseja a nulidade. Recurso Voluntário Provido." (CARF - ACÓRDÃO 2202-003.151 - 2a. Seção - SEGUNDA CÂMARA / SEGUNDA - DOU de 16/03/2016 - destacou-se)

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2003 RECURSO DE OFÍCIO OMISSÃO DE COMPRAS. PAGAMENTO NÃO ESCRITURADO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. CONDIÇÕES A SEREM OBSERVADAS. (...). O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada cumpra à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza, indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar por força do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional." (CARF - ACÓRDÃO 1402-001.543- 1ª. Seção - QUARTA CÂMARA/SEGUNDA T - DOU de 14/01/2014 - destacou-se)

Sustenta que o presente auto fora corroido de vício material insanável, e que merece provimento a presente Impugnação para cancelamento integral da exigência fiscal.

Passando a tratar do tópico "DA EXIGÊNCIA DE DÉBITO SUPOSTAMENTE COMPENSADO - CRÉDITO FISCAL QUE NÃO FORA UTILIZADO - INEXISTÊNCIA DE RECOMPOSIÇÃO DA APURAÇÃO DE ICMS PELA FISCALIZAÇÃO - PRESUNÇÃO INDEVIDA DE EXISTÊNCIA DE DÉBITO DE ICMS DE IGUAL VALOR APURADO NO PERÍODO" asseverou que a Autoridade Lançadora cometeu outro vício insanável: a

exigência de débito fiscal (obrigação principal), em valor equivalente ao crédito glosado, como se este crédito, de fato, tivesse sido utilizado para efetivar compensações de débito de igual valor. Ocorre que, conforme acima exposto, o crédito não foi utilizado pela Impugnante, que veio acumulando saldo credor.

Salientou que se o crédito fiscal não foi utilizado pela Impugnante, por óbvio, também não há débitos/obrigações principais que teriam sido objeto de compensação e que poderiam, portanto, serem exigidas no Auto de Infração ora impugnado em razão da glosa do crédito. Exemplificou com quadro do SPED (Doc. 04) da Impugnante do período de julho de 2017, que revela a ausência de débitos apurados no período (fl. 29).

Pontuou que bastaria ao fiscal depurar as apurações da Impugnante, mês a mês (SPED - Doc. 04), para constatar que, efetivamente, não houve débito de ICMS apurado (fatos geradores ocorridos) de montante de R\$610.697,57.

Disse ter demonstrado que não procede a máxima adotada pela fiscalização de presumir que, glosando-se o crédito de ICMS, a consequência natural seja a constituição de débito de ICMS em igual montante, acrescido de juros moratórios, tal como indevidamente presumiu a fiscalização, notadamente no caso de Empresa em fase pré- operacional e com inequívoco acúmulo de crédito fiscal.

Noutras palavras, observou que não se desincumbiu a autoridade fiscal do seu dever funcional previsto no art. 142 do CTN, de *“verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”*

Afirmou que deveria a fiscalização recompor a apuração da ora Impugnante para aferir se, a partir da glosa de crédito de R\$ 610.697,57, haveria constituição de débito de ICMS no período, mas não o fez.

Assim, asseverou que há insegurança na constituição do auto de infração ora combatido, razão pela qual não se sustentam as exigências impugnadas pelos contribuintes, não cabendo aos órgãos de julgamento ingerir no exercício de atividade privativa da autoridade administrativa de lançamento (art. 142 do CTN).

Pede pelo provimento a presente Impugnação para cancelamento integral da exigência fiscal.

Passando aos tópicos *“DO DIREITO”* e *“DOS ESCLARECIMENTOS INICIAIS QUANTO A ATIVIDADE DA IMPUGNANTE”*, Disse tratar-se a Impugnante de Empresa pertencente ao Grupo Equinox Gold, um grupo de empresas mineradoras que atuam na produção de ouro nas Américas.

Explicou que a operação da Impugnante envolve a mineração de ouro em subsolo, na mina *“Santa Luz”*, localizada no Estado da Bahia. De tal modo, a atividade principal da Impugnante envolve (de forma direta) a extração, transporte e estocagem de ouro, como se extrai do seu CNAE.

Pontua que esta atividade possui um rígido processo produtivo, que é separado nas seguintes categorias: perfuração, detonação e carregamento, transporte, britagem, moagem, flotação, remoagem, espessamento e lixiviação intensiva, lixiviação, lavagem ácida e eluição, eletrólise e fusão.

Acrescentou que, em resumo, após estudo e demarcação do solo, este é perfurado em profundidade predeterminada para viabilizar a inserção de explosivos. Após a detonação e desmonte da rocha, os fragmentos são recolhidos através de pás carregadeiras e depositados em caminhões.

Sendo que, estes caminhões transportam os fragmentos da mina ao britador primário, onde se

inicia o processamento do minério. Os fragmentos são reduzidos e classificados através de peneiras (granulometria) e, em seguida, são transportados através de correias para a britagem secundária, a qual tem a função de cominuir ainda mais o minério para se alcançar a granulometria pretendida.

Após, inicia-se a moagem e flotação, que visam reduzir e classificar os minérios a ponto de expor a maior parte das superfícies do Mineral. Nestas etapas, o minério reduzido passa por hidrociclones e concentradores centrífugos, para classificação e transferência da eventual parcela de ouro grosso para a lixiviação intensa.

Nesta etapa, uma série de reagentes agem para solubilizar o ouro, cujo resultado é considerado eletrólito, o qual é bombeado para os tanques de solução rica de circuito eluição/eletrolise. Em seguida, é realizada a etapa do espessamento, em que se concentra o mineral para constituição de um adensamento da polpa do minério extraído.

Após, entra-se em nova etapa de lixiviação, onde a polpa é alimentada para o CIP em que se retém o carvão, separando-o da polpa de minério. Em seguida, o carvão passa por lavagem ácida, para eliminar os íons que prejudicam a adsorção do ouro. Por fim, o carvão passa pelas etapas de eluição, eletrolise e fusão, onde é, por fim, através de reações químicas, extraído o ouro.

Destarte, explicou que para consecução desta atividade, a Impugnante demanda **ENERGIA ELÉTRICA**, que é integrada ao processo produtivo, em algumas destas etapas, e é utilizada como insumo para funcionamento das máquinas que atuam neste processo produtivo de industrialização do produto (ouro). Ilustrativamente, o processo produtivo da Impugnante está assim resumido (Doc. 03 - Relatório da Yamana Gold S.A., empresa controladora das atividades da Impugnante). Junta organograma sobre a operação da empresa – fl. 33.

Descreve algumas etapas do processo produtivo da seguinte maneira (Doc. 34, constante dos autos):

#### *"3.1.1. Perfuração*

*Esta é a primeira etapa do processo de extração do minério. Para tanto, é necessário o estudo prévio do bioco mineral através de sondagem para garantir sua qualidade e viabilidade extrativa. Definida a estratégia operacional, o solo é demarcado e posteriormente perfurado.*

*(...)*

#### *3.2.1. Britagem Primária/Secundária*

*A britagem é a primeira etapa no processo de beneficiamento mineral. Os fragmentos de rocha passam por uma redução de tamanho em um sistema de britagem movei tipo LOKOTRACK e em seguida são classificados conforme a granulometria. O produto do britador primário, com cerca de 80% passante, será transportado para a britagem secundária através do transportador de correia.*

*A britagem secundária é realizada em um britador cônico que tem a função de cominuir ainda mais o minério até que se alcance a granulometria pretendida.*

*Após a britagem secundária o minério segue para uma pilha intermediária, onde posteriormente é retomada para alimentação da moagem.*

#### *3.2.2. Moagem SAG*

*O circuito de moagem é destinado a receber o produto da britagem, e gerar um produto granulometricamente compatível com a alimentação da flotação. Consiste em um circuito, constituído pela moagem semi-autógena e pela bateria de hidrociclones. Na moagem, os moinhos recebem todo o material passante proveniente da britagem primária e secundária, consiste numa etapa de um processo úmido de fragmentação do minério, através da adição de água, formando uma polpa de 50% de sólidos, para alimentação da bateria de hidrociclones. A adonagem consiste em fazer através de hidrociclones a separação das partículas grossas das finas. O overflow dos hidrociclones alimentará, por gravidade, a etapa de flotação convencional. Para facilitar a recuperação de eventuais partículas grosseiras de ouro presentes no underflow dos hidrociclones (carga circulante) será implantado o circuito de flash-flotation. O sistema flash-flotation irá operar em dois estágios o rougher e o deanner. Os rejeitos das etapas rougher e cleaner do flash-flotation, retomam respectivamente ao moinho SAG e ao circuito de classificação, enquanto a fração flotada*

do estágio deaner, é transferida para a área de remoagem de concentrados, passando a etapa de fiação convendonai.

(...)

#### 3.2.4. Remoagem/Espessamento - Lixiviação Intensiva

Para maximizar a extração do ouro, é necessário a remoagem do concentrado e do produto das centrífugas, que deve ocorrer em um circuito fechado com o moinho de boias. O underflow dos ciclones de classificação da remoagem é enviado para o concentrador centrífugo para obtenção de concentrado gravimétrico. O concentrado gravimétrico será transferido para a etapa de lixiviação intensiva, enquanto a fração leve alimentará o moinho de boias que irá operar em circuito fechado com a ciclonagem. A lixiviação intensiva consiste no processamento do concentrado gravimétrico, com elevada relação de cianeto e de soda cáustica por tonelada de sólidos além de agente para ativação da solubilização do ouro. O licor aurífero resultante da etapa é considerado eletrólito, sendo bombeado para o tanque de solução rica do circuito eluição/eletrolise, enquanto a polpa esgotada será transferida para o espessador. Todos os fluxos de concentrado, são destinados ao espessador que constitui basicamente em um adensamento da polpa de minério em um tanque espessador. Nessa etapa gera-se uma polpa de concentrado contendo 43,0% de sólidos, além de efetuar uma recuperação da água para reutilização na planta. A polpa espessada é então bombeada para a área do CIL

#### 3.2.5. Lixiviação/CIL

O "underflow" do espessador, passará pelo tratamento que consiste na adição de querosene e terá o pH controlado através da adição de leite de cá. Após o tratamento a polpa alimentará o sistema CIL (carbon-in-leaching). O circuito da lixiviação CIL é provido de tanques mecanicamente agitados com peneira interestágio que tem a função de reter o carvão, ou seja, separar o carvão carregado da polpa de minério. A polpa contendo carvão carregado alimenta a peneira vibratória para retenção do carvão. A polpa passante na peneira isenta de carvão, retornará ao mesmo tanque de lixiviação e o overflow do tanque alimenta o detox. O circuito de lixiviação CIL resulta na solubilização de 90% dos valores de ouro contidos no concentrado".

Junta exemplo de alguns dos equipamentos nos quais é utilizada a energia elétrica (Doc. 03), fls. 35 a 37.

Neste sentido, afirmou que a energia elétrica se encaixa perfeitamente no conceito de produto intermediário destinado à industrialização. Afinal, é um produto individualizado (goza de autonomia, atua de forma específica no processo produtivo e não faz parte de uma estrutura maior) que é consumido de forma integral no processo e que, desde o início de sua utilização na linha de produção, **é consumida no processo industrial.**

Destarte, feitos estes esclarecimentos iniciais, passou ao mérito da questão a partir do tópico "DA POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTE DO RECOLHIMENTO DE ICMS-ST NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NO MERCADO LIVRE"

Reiterou que os créditos de ICMS não constituem apenas faculdade do contribuinte de escriturá-los e compensá-los no exercício da atividade a que se refere o art. 150 do CTN, mas também dever da Fazenda Pública ao verificar a matéria tributável na realização do lançamento.

Citou entendimento do STJ dessa conduta da fiscalização (STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp 1.065.234/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 15/06/2010, DJe 01/07/2010; STJ, REsp. nº 1.250.218/ES, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma. DJe. 09/03/2012, acórdão transitado em julgado no dia 17/04/2012, sem destaques no original)

*"Processual Civil. Recurso Especial. Tributário. ICMS. Lavratura do Auto de Infração que não observou a sistemática do imposto nem que a autuada fazia jus ao benefício fiscal relativo ao crédito presumido de 60% do valor do ICMS incidente sobre as saídas. Insubstância do Auto de Infração. Necessidade de novo lançamento. 1. A lavratura de auto de infração, em razão da constatação de débitos relativos a ICMS, deve levar em consideração a própria sistemática do cálculo do imposto, em função do princípio da não cumulatividade, sendo necessária a apuração do Quantum em livro próprio onde se confrontam créditos e débitos do imposto. No caso concreto, é incontroverso que o auto de infração ora impugnado não levou em consideração a escrita fiscal da ora recorrente, cujo exame era imprescindível para a apuração do ICMS devido. (...). 3. Recurso especial*

*provido'*, (destacou-se) (*excluir*)

Afirmou que o Ministro Relator consignou que:

*" a insurgência recursal funda-se basicamente em dois pontos: 1) não é possível se verificar se há ou não imposto a pagar sem o devido levantamento da escrita fiscal do contribuinte (sistema de conta gráfica); 2) não é possível o Poder Judiciário efetuar a correção do auto de infração, destacando a parcela que entende indevida, de modo que se faz necessário novo lançamento".*

*" (...) a lavratura de auto de infração, em razão da constatação de débitos relativos a ICMS, deve levarem consideração a própria sistemática do cálculo do imposto, em função do princípio da não-cumulatividade, sendo necessária a apuração do quantum em livro próprio onde se confrontam créditos e débitos do imposto".*

Salientou que, a Lei Complementar n° 87/96, que dispõe as normas gerais do ICMS, definiu, em seu art. 6º, que poderá a lei atribuir à terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, hipótese em que assume a condição de substituto tributário.

Neste sentido, destacou que o § 1º do art. 6º da Lei n° 87/96 estabeleceu que a substituição tributária poderá ocorrer tanto em relação a operações subsequentes, como também operações **antecedentes**, hipótese a qual o substituto tributário recolherá o ICMS devido em decorrência das operações (atos geradores) ANTERIORES ocorridas na cadeia de circulação da referida mercadoria.

Por outro lado, ressaltou que, em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade, o legislador complementar estabeleceu, através dos arts. 19 e 20 da LC n° 87/96, a possibilidade de tomada de créditos pelo contribuinte referente ao imposto cobrado nas **operações anteriores** das quais tenham resultado a entrada da mercadoria no estabelecimento.

*"Art 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

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

Disse que, a interpretação sistemática destes artigos leva à conclusão de que, nos casos em que a determinado contribuinte é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, na condição de substituto tributário, em relação às operações **antecedentes** (ou seja, substituição tributária **anterior**), é assegurado o seu direito de, após o recolhimento, **tomar o crédito referente aos valores recolhidos**, em respeito ao princípio da não-cumulatividade.

E que, estabelecida esta premissa, passou a discorrer sobre o presente caso: que como dito acima, trata-se de autuação por suposta tomada de créditos indevidos, nas operações de aquisição de energia elétrica pela Impugnante do mercado livre.

Salientou que as operações envolvem aquisições internas, referenciadas pelo CFOP 1252 (totalizando o valor de R\$506.714,96 em relação ao valor histórico de R\$610.697,57), e aquisições interestaduais, referenciadas pelo CFOP 2252 (totalizando o valor de R\$103.982,60 em relação ao valor histórico de R\$610.697,57).

Reproduziu o disposto do Convênio ICMS 77/2011 em relação às aquisições interestaduais de energia elétrica:

*" Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas e interestaduais, correspondentes à circulação de energia elétrica, desde a sua importação ou produção até a última operação da qual decorra a sua saída com destino a estabelecimento*

*ou domicílio onde deva ser consumida por destinatário que a tenha adquirido por meio de contrato de compra e venda firmado em ambiente de contratação livre, a:*

(...)

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

*§ 1º A base de cálculo do imposto será o valor da última operação, nele incluídos, o valor devido, cobrado ou pago pela energia elétrica, os valores e encargos cobrados pelas empresas responsáveis pela operação da rede ou da linha de distribuição ou de transmissão à qual estiver conectado o destinatário, e quaisquer outros valores e encargos inerentes ao consumo da energia elétrica, ainda que devidos a terceiros.” (destacou-se)*

Ressaltou que, ante a autorização concedida pela CONFAZ, o Estado da Bahia incorporou a atribuição da condição de substituto tributário ao destinatário de operações de aquisição de energia elétrica, referente à todas as operações antecedentes, à sua legislação tributária, através dos arts. 4º, VIII e 5º, § 1º, IV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 400 e seguintes do RICMS/BA.

*"Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

(...)

*VIII - da entrada, no território deste Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (LC87/96 e 102/00)*

*Art. 5º Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:*

(...)

*IV - adquirir de outra unidade da Federação lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e energia elétrica, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (LC 87/96 e 102/00)*

*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. (destacou-se)*

Desta forma, entende verificar-se que as operações de CFOP 2252, referentes a aquisições interestaduais de energia elétrica pela Impugnante, incluídas neste Auto de Infração, tratam-se, em verdade, de hipóteses de recolhimento de ICMS-ST, incluindo-se no cálculo o valor devido nas operações antecedentes, inclusive decorrentes da conexão e transmissão.

Asseverou que a Impugnante não detém apenas **permissão**, mas **DEVER** de tomar créditos de ICMS nestas operações, em respeito ao princípio da não- cumulatividade, nos termos dos art. 153, § 3º, II da CR/88 c/c arts. 19 e 20 da LC nº 87/96.

Ressaltou que o art. 309, IV do RICMS/BA, que autoriza a tomada de créditos de ICMS em operações relativas à aquisição de energia elétrica **na hipótese em que é utilizada para industrialização**, mas sim de tomada de créditos de ICMS fundamentada no próprio **princípio da não-cumulatividade**, consubstanciando nos arts. 153, § 3º, II da CR/88 c/c arts. 19 e 20 da LC nº 87/96, de forma que, portanto, **sequer poderia se afirmar suposta ofensa ao art. 309 do RICMS/BA**.

Concluiu que se ausente a ofensa ao art. 309 do RICMS/BA e legítima a tomada de créditos de ICMS, nos termos dos arts. 153, § 3º, II da CR/88 c/c arts. 19 e 20 da LC nº 87/96, improcedente é o



Auto de Infração ora impugnado.

Passando ao tópico “*DA INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL A SER EXIGIDA - CRÉDITO FISCAL QUE NÃO FORA UTILIZADO (ACÚMULO DE CRÉDITO) - INEXISTÊNCIA DE RECOMPOSIÇÃO DA APURAÇÃO DE ICMS PELA FISCALIZAÇÃO - PRESUNÇÃO INDEVIDA DE EXISTÊNCIA DE DÉBITO DE ICMS DE IGUAL VALOR APURADO NO PERÍODO*” reiterou que o Auto de Infração exige débito fiscal (obrigação principal), em valor equivalente ao crédito glosado, como se este crédito, de fato, fora utilizado para efetivar compensações.

Explicou que, conforme exposto anteriormente, o crédito não foi utilizado pela Impugnante, que veio acumulando saldo credor no período notadamente por estar em fase pré-operacional.

Entende que, se o crédito fiscal não foi utilizado pela Impugnante na quitação de débitos do período, por óbvio, ainda que admita a glosa do crédito, não necessariamente deveria haver constituição de débitos/obrigações principais passíveis de serem exigidas no Auto de Infração ora impugnado em razão da glosa do crédito.

Exemplifica novamente com o SPED (Doc. 04) da Impugnante do período de julho de 2017, que revela a ausência de débitos apurados no período – fl. 42.

Afirma que bastaria ao fiscal depurar as apurações da Impugnante, mês a mês (SPED - Doc. 04), para constatar que, efetivamente, não houve débito de ICMS apurado (fatos geradores ocorridos) de montante de R\$610.697,57.

Asseverou que, pelas mesmas razões expostas alhures, não se sustentam as exigências impugnadas pelos contribuintes, **não cabendo aos órgãos de julgamento ingerir no exercício de atividade privativa da autoridade administrativa de lançamento (art. 142 do CTN).**

Ante o exposto, pede provimento a presente Impugnação para cancelamento integral da exigência fiscal.

Ao tratar do “*DA PRESUNÇÃO INDEVIDA DE FRUIÇÃO DO CRÉDITO FISCAL PELA IMPUGNANTE PARA DEDUÇÃO DE IMPOSTO A PAGAR: IMPUTAÇÃO DE PENALIDADE EQUIVOCADA - INEXISTÊNCIA DA INFRAÇÃO IMPUTADA*”, lembrou que o Auto de Infração cominou multa de 60% em razão da **UTILIZAÇÃO de crédito fiscal indevido**, fundamentada no art. 42, VII, “a” da Lei n 7.014/96, e sob o pressuposto de que a Impugnante **NÃO** utilizou o crédito fiscal supostamente indevido, a multa **foi imputada de maneira errônea**.

E que nesse caso, se não fora utilizado o crédito fiscal supostamente indevido, deveria a Autoridade Coatora imputar a Impugnante a multa fundamenta no art. 42, VII, alínea “B” da Lei n 7.014/96, em razão da **falta de estorno do crédito fiscal, quando exigida por lei**, uma vez que, o crédito fiscal **NUNCA** fora utilizado e, portanto, não atrai a aplicação da multa em razão de **utilização indevida de crédito fiscal**.

Transcreve o art. 42, VII, “b” da Lei n 7.014/96:

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

*(...)*

*b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação (destacou-se)*

Pontuou que o art. 142 do CTN determina que “*competete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito*

*passivo e, sendo caso, proporá aplicação da penalidade cabível”.*

Reiterou que **não cabe aos órgãos de julgamento ingerir no exercício de atividade privativa da autoridade administrativa de lançamento art. 142 do CTN** conforme jurisprudência do EG. **CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF - ACÓRDÃO 2202-003.151 – 2ª. Seção - SEGUNDA CÂMARA/SEGUNDA - DOU de 16/03/2016)**, que reproduziu:

*"Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Exercício: 2006 OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ASPECTO QUANTITATIVO DO LANÇAMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. O artigo 142 do CTN dispõe que o ato de lançamento constitui-se na atividade privativa atinente à autoridade administrativa para: verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável (antecedentes), calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo (consequentes). Portanto, esses elementos constituem-se em aspectos da hipótese de incidência tributária. Segundo Geraldo Ataiiba, a base de cálculo ou base imponível! é a "dimensão do aspecto material da hipótese de incidência" (Hipótese de Incidência Tributária, p. 97). Quando há equívoco e insegurança na apuração do montante devido (aspecto quantitativo da hipótese de incidência) porque não se conseguiu efetivamente apurar quanto do rendimento pertencia ao contribuinte e quanto foi repassado a terceiros, o lançamento encontra-se viciado. A construção do lançamento é incorreta porque não identifica a quem pertenciam efetivamente os valores pagos pelo adquirente dos produtos, não existindo segurança quanto à base de cálculo adotada, nem tampouco quanto ao tributo cobrado, situação que enseja a nulidade. Recurso Voluntário Provido." (CARF - ACÓRDÃO 2202-003.151 - 2a. Seção - SEGUNDA CÂMARA/SEGUNDA - DOU de 16/03/2016 - destacou-se )*

Desse modo, rematou que uma vez que a penalidade imposta pela Fiscalização foi imputada de forma equivocada, improcedente é o Auto de Infração, no que tange a multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 e não retificada de ofício pela Autoridade Fiscalizadora.

Pede o afastamento da multa imputada equivocadamente pela Fiscalização, não cabendo ao julgador a adequação da atividade privativa de lançamento.

Passando a tratar do tópico “ADARGUMENTANDUM TANTUM: DA ABUSIVIDADE DA MULTA APLICADA” e “DA AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO E INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO” pugnou pelo cancelamento da exigência ou, quando menos, pela sua redução por este E. CONSEF, em razão da necessidade de prestigiar a boa-fé dos contribuintes e em razão da existência de dúvida razoável de interpretação da legislação, bem como para que haja adequação entre a finalidade pretendida pela norma e seu real destinatário, sob pena de desvirtuar do comando para atingimento de objetivos exclusivamente arrecadatórios (e não educativos).

Reafirmou que a Impugnante possuía registrado em seus livros fiscais, desde 2016, primeiro fato gerador do presente auto de infração, **R\$6.001.594,10 referente a saldo credor de ICMS** e, atualmente (tomando como base Janeiro de 2021), possui **R\$8.406.302,08** conforme consta nos Recibos de Entrega de Escrituração Fiscal Digital - SPED Fiscal (Doc. 04), de forma que mesmo que o auto de infração ora combatido fosse julgado procedente, não haveria outra conclusão senão de que a Impugnante permanece credora do Estado, não havendo que se falar em prejuízo ao erário.

Concluiu dever-se aplicar-se aqui as mesmas conclusões outrora alcançadas pelos Ilustres Conselheiros desde CONSEF, Srs. **Paulo Sérgio Sena Dantas e José Carlos Barros Rodeiro**, para os quais (em acórdão que envolve justamente a discussão acerca do direito de crédito de ICMS), que reproduziu:

*"No caso em tela, a Recorrente sempre teve saldos credores de imposto, em nenhum momento houve qualquer diferença de saldo em favor do Estado. Assim não se falar em qualquer prejuízo para o erário. Na verdade a Recorrente vem durante todo este tempo financiando o Estado, pois não consegue compensar seus créditos legítimos, e desta forma acumula quantidade vultosas de crédito acumulado. Outro ponto a destacar neste PAF é que, a Recorrente, em nenhum momento agiu com o intuito de fraudar ou de obstar o Fisco Baiano em desenvolver suas atividades de auditoria e de validação de sua escrita fiscal. Tanto foi que disponibilizou todos seus arquivos, e sua escrituração espelha a veracidade de suas informações, inclusive o que possibilitou ao fisco apurar as diferenças exigidas na presente lide. A origem destas divergências de valores apurados refere-se unicamente a diferenças de entendimento sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos de alguns produtos e matérias, que no entendimento da empresa são aplicados como insumos ou produtos intermediários no seu processo de produção.*

*Diante do exposto, e de acordo com o disposto no Art. 158 do RPAF/BA, de ofício, reduzo a multa para o patamar de 10% do montante residual."(A. I. N° 206888.0059/14-1 - ACÓRDÃO CJF N° 0406-12/17 - Sala das Sessões do CONSEF, 14 de novembro de 2017 - PUBLICAÇÃO: 20/12/2017 - destacou-se)*

Assim, também sob esse enfoque, requer o provimento da presente impugnação também para fins de cancelamento ou ao menos redução significativa da multa ora aplicada, sob pena de permitir o desvirtuamento de sua finalidade e o enriquecimento ilícito estatal em detrimento dos contribuintes de boa-fé e que *“vem durante todo este tempo financiando o Estado”*.

Sob o tópico *“VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA EQUIDADE E DO NÃO-CONFISCO”*, alegou não se sustentar a cobrança da multa em percentual excessivo de 60%. Isso porque, a instituição de multa excessiva, que ultrapasse o limite do razoável e do proporcional, mesmo que visando teoricamente a punição dos que transgridam a legislação tributária, constitui-se violação ao Princípio do Não-Confisco.

Asseverou que atualmente, tal princípio também deve ser estendido para a aplicação de multas fiscais. Cita entendimento pacificado do E. STF na ADIN n° 551/RJ e RE n° 582461 (STF - ADIN n.º 551/RJ - Plenário - Rel. Min. Ilmar Galvão - j. 24.10.2002 - DJ 14/02/2003; STF - RE n° 582461, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, publicado em 18/08/2011).

*"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE §§2ºE3ºDOART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO DO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto Constituição Federal. Ação julgada procedente."(STF - ADIN n.º 551/RJ - Plenário - Rel. Min. Ilmar Galvão - j. 24.10.2002 - DJ 14/02/2003) - destacou-se.*

No mesmo sentido, o e. STF, no Tema 214, sob repercussão geral, fixou o limite de 20% (vinte por cento) à multa:

*"Recurso extraordinário. Repercussão geral. (...) 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento."(STF - RE n° 582461, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, publicado em 18/08/2011)*

Afirmou que a fixação de multa no patamar de 60%, evidencia-se o verdadeiro desvirtuamento da função da penalidade tributária, que acaba sendo aplicada como mero fim de incremento da arrecadação.

Portanto, considerando a abusividade da fixação da multa em percentual de 60% e a vedação de tributação com efeitos confiscatórios, requer a anulação da multa aplicada ou, quando menos, a sua redução para o patamar de 20%, em congruência com o limite fixado pelo e. STF.

Ao final, requer, preliminarmente, que seja provida a presente Impugnação e que seja reconhecida a **nulidade do Auto de Infração**, em razão de vícios materiais insanáveis decorrentes de **erros da capitulação legal da infração cometida**, bem como da exigência de **obrigações principais inexistentes com base em presunção equivocada de que houve fruição de crédito indevida com dedução de débitos de ICMS no período** (caberia apenas o estorno do crédito que não fora utilizado e não a constituição de lançamento de débito de ICMS).

Caso assim não se entenda, requer a Impugnante que seja provida a presente Impugnação para que, no mérito, **seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração**, reconhecendo-se:

- (i) *“a legitimidade da tomada de créditos de ICMS (aumento do acúmulo de crédito) sobre a energia elétrica adquirida pela Impugnante, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, e a consequente improcedência da multa a ela cominada;*
- (ii) *a inexistência de obrigações principais de ICMS (e acréscimos legais) a serem exigidas no exato montante do crédito supostamente indevido, uma vez que o crédito não fora utilizado para abatimento de débitos de igual período mas quando muito implicou em aumento do saldo credor da Impugnante; e*
- (iii) *o integral cancelamento da multa aplicada no percentual de 60% fundamentada no art. 42, VII, “a” da Lei n 7.014/96, uma vez que não se aplica ao caso em concreto, não cabendo ao julgador a adequação da atividade privativa de lançamento; ou, quando menos Adargumentandum, caso assim não se entenda, requer a Impugnante ao menos:*
- (iv) *a redução da multa cominada à Impugnante ao patamar de 10% (a exemplo do que previa o já revogado art. 158 do RPAF/BA), haja vista a ausência de quaisquer prejuízos ao erário e ausente dolo, fraude ou simulação; ou, quando menos;*
- (v) *a redução da multa cominada à Impugnante ao patamar de 20% nos termos da jurisprudência consolidada do STF, em razão do caráter abusivo e confiscatório da multa de 60% aplicada.*

*A Impugnante requer ainda que seja oportunizada a produção de todas as provas admitidas em direito, especialmente a possibilidade de juntada de novos documentos, perícias e diligências que eventualmente sejam necessários para o esclarecimento dos fatos perante este CONSEF.”*

Foi prestada informação fiscal às fls. 78/82, no qual o Autuante informa que a Impugnante em sua defesa argumenta ter saldo credor anterior ao período fiscalizado, conforme fls. 83 a 85 do PAF, os quais seriam suficientes para absorver os débitos do período em análise, acato o argumento de que os créditos de energia que foram detectados, apurados e quantificados quando da aplicação do roteiro de auditoria de crédito, deverão ser estornados e convertidos na multa de 60% , conforme previsto na Lei 7014/96, transcrito abaixo:

*Art. 42 da lei 7014/96*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;*

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

*a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*

*b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;*

Afirmou que a Santa Luz Desenvolvimento Mineral Ltda, alegou que está inscrita neste Estado com a atividade principal de extração de minério de metais preciosos, e que ao adquirir energia elétrica para consumo do estabelecimento faz jus à apropriação do crédito fiscal relativo à energia utilizada em seu processo extrativo, na forma prevista no art. 309, IV, ‘b’, do RICMS/BA, a saber:

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

*.....*

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

*.....*

*b) quando consumida no processo de industrialização; ”.*

Entende o Autuante que, com relação à alegação de que para extração do minério, é utilizado

energia elétrica para perfuração, britagem, moagem, remoagem, lixiviação, procede apenas que a empresa encontrava-se em Plena Fase Pré Operacional e não em processo de industrialização.

Destacou poder-se constatar, conforme fl. 92 a 97 do PAF, das informações extraídas das EFD's, informadas pelo contribuinte que :

- “As aquisições para industrialização, fl. 86 do PAF, referente aos Cfop's 1101 e 2101( compra para industrialização) e 1401 ( compra para industrialização de mercadorias sujeitas a industrialização) totalizaram em 2016, R\$17.446,38, 2017- R\$ 29.467,39 e 2018 – R\$ 4.855,00, conforme planilha abaixo e anexa à esta informação fiscal, portanto um valor quase que inexistente se comparado ao crédito utilizado de energia adquirida utilizado de R\$ 610.697,57, utilizado nos 3 exercícios.

EXERCICIO 2016		EXERCICIO 2017		EXERCICIO 2018	
CFOP	VALOR	CFOP	VALOR	CFOP	VALOR
1101	403,14	1101	1.015,00	1101	-
1401	3.007,50	1401	10.826,00	1401	4.855,00
2101	14.035,74	2101	17.626,39	2101	-
<b>TOTAL</b>	<b>17.446,38</b>		<b>29.467,39</b>		<b>4.855,00</b>

Ressaltou que se tratam de Serviços de Construção Civil que em 2016 foram de R\$67.040,00, passando em 2017 para R\$11.246.650,74 e 2018 R\$4.598.471,35, o que nos leva a concluir que a empresa estava em plena fase pré operacional, conforme fls. 87 a 91 do PAF.

Dta	DescrItem	VILiqItem
24/03/2016 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	24.000,00
18/04/2016 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	24.000,00
09/05/2016 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	2.040,00
25/05/2016 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	17.000,00
	<b>TOTAL EXERCÍCIO 2016</b>	<b>67.040,00</b>
28/06/2017 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	689.500,00
24/07/2017 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	238.963,80
27/07/2017 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	224.089,45
29/08/2017 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	148.971,84
05/09/2017 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	609.497,34
27/09/2017 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	744.990,24
29/09/2017 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	664.232,14
27/10/2017 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	807.897,66
31/10/2017 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	98.261,97
31/10/2017 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	1.305.724,34
29/11/2017 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	1.425.585,23
29/11/2017 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	1.041.052,14
20/12/2017 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	2.021.711,90
26/12/2017 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	1.226.172,69
	<b>TOTAL EXERCÍCIO 2017</b>	<b>11.246.650,74</b>
29/01/2018 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	601.179,06
29/01/2018 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	941.797,52
07/02/2018 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	365.108,15
21/02/2018 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	359.214,77
27/02/2018 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	586.263,46
16/03/2018 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	302.884,95
29/03/2018 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	457.306,83
19/04/2018 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	89.179,11
27/04/2018 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	490.297,93
27/04/2018 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	291.435,57
27/04/2018 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	31.500,00
27/04/2018 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	12.800,00
27/04/2018 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	41.760,00
27/04/2018 00:00	SERVIÇOS DE OBRA CIVIL DE INFRAESTRUTURA	27.744,00
	<b>TOTAL EXERCÍCIO 2018</b>	<b>4.598.471,35</b>

Disse que com relação às vendas nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, as operações de saída são basicamente de venda de ativo imobilizado. Que não houve nenhuma venda de extração de minério, conforme relação de CFOP's, fls.98 a 100 do PAF.

Desta forma, concluiu por manter parcialmente a autuação com a conversão na multa de 60% e o estorno dos referidos créditos, mantidos indevidamente nos livros fiscais na condição de disponíveis para uso. Pediu pela manutenção parcial do Auto de Infração 293873.0023/20-1.

Em nova manifestação do contribuinte, fls. 107 a 114, o sujeito passivo repete as argumentação da peça impugnatória: *“preliminarmente dos vícios materiais insanáveis na presente autuação e da impossibilidade de ingerência pela autoridade julgadora na correção do vício no lançamento - atividade privativa da autoridade fiscalizadora (art. 142 do CTN); do erro na capitulação da infração supostamente cometida pela impugnante - crédito fiscal que não fora utilizado; junta as mesmas jurisprudências do CONSEF; da exigência de débito supostamente compensado - crédito fiscal que não fora utilizado - inexistência de recomposição da apuração de ICMS pela fiscalização - presunção indevida de existência de débito de ICMS de igual valor apurado no período; acosta o mesmo exemplo do SPED de 2017”*.

Finaliza requerendo o reconhecimento da Nulidade e/ou Improcedente do Auto de Infração.

É o relatório.

#### **VOTO**

Trata-se de impugnação ao Auto de Infração n.º 293873.0023/20-1, que se refere à recuperação de receita de ICMS decorrente de utilização indevida de crédito fiscal relativo a aquisição de energia elétrica em percentual superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização.

Enfrentando a arguição de nulidade em sede de preliminar, a qual teve por espeque o suposto erro de capitulação da infração imputada, haja vista ter a defesa interpretado que não procedeu à utilização do crédito indevido objeto da autuação por entender que os valores autuados ainda se encontram contidos no saldo credor indicado no livro de apuração, e que em função disso restaria comprovado que ainda não foi utilizado para reduzir montantes a recolher do ICMS mensal.

A defesa pede a nulidade do feito por entender que houve erro de fulcro da tipificação e enquadramento da infração, tendo trazido excertos de julgados nesse sentido.

Todavia, entende esse relator não se tratar de justificativa que fundamente a nulidade do lançamento em tela, haja vista a inteligência do art. 157 do RPAF que permite ao julgador avaliar se a matéria estaria sujeita a aplicação de multa por infração à obrigação acessória lhe permitindo, caso confirmada a premissa, ré enquadrar a tipificação para multa cabível julgando o Auto de Infração parcialmente procedente. Veja-se:

#### *RPAF*

*“Art. 157. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente”*.

De modo que, a arguição de nulidade em tela se mostra ineficaz para comprometer o presente lançamento, na medida que a legislação propõe saída legal aplicável à matéria que mitiga a pretensão da Impugnante. Afasto, portanto, a arguição de nulidade em referência por se tratar de tema que carece sobretudo de exame de mérito, o que se fará adiante, inclusive para fins de sopesar a aplicação do art. 157 do RPAF, citado e comentado acima.

Quanto ao mérito, alegou a defesa que não obteve vantagem financeira nem promoveu prejuízo ao erário em decorrência da escrituração dos créditos de ICMS objeto da autuação, pois seus créditos sempre foram em volume maior que seus débitos implicando em saldo credor do imposto.

Bem como que, os créditos de energia elétrica são devidos, haja vista que a energia elétrica é

utilizada em seu processo de extração de minério.

Asseverou também a defesa que, se realmente é indevido é o crédito fiscal tomado pela Impugnante, decorrente de aquisição de energia elétrica que não fora destinada ao processo industrial (atividade fim) da Empresa, por estar, à época, em fase pré-operacional, caberia à Autoridade a exigência de ESTORNO do crédito fiscal, e não a imediata autuação por utilização (não ocorrida) do crédito, na forma determinada pelo art. 312, III do RICMS/BA.

*"Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*III - viera ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento:"*

Igualmente pontuou que, mesmo que se entenda que não fosse obrigada a Autoridade a exigir-lhe, de início, o estorno do crédito fiscal, ainda assim não poderia a Autoridade imputar à Impugnante infração alheia ao fato efetivamente ocorrido, com capitulação legal estranha ao fato.

Tendo a defesa rematado que, nesse caso, se não fora utilizado o crédito fiscal supostamente indevido, deveria a Autoridade Coatora imputar a Impugnante a multa fundamenta no art. 42, VII, alínea "b" da Lei n 7.014/96, em razão da falta de estorno do crédito fiscal, quando exigida por lei, uma vez que, o crédito fiscal NUNCA fora utilizado e, portanto, não atrai a aplicação da multa em razão de utilização indevida de crédito fiscal.

O Autuante retrucou ter apurado que em no período autuado a empresa não registrou saídas decorrente de extração de minério conforme comprovou (fls. 98 a 100) a partir da relação de CFOP's utilizados em suas operações de saídas do período. Portanto, em decorrência dessa constatação, se conclui que todo o crédito de energia elétrica escriturado no período não tem sustentação em operação subsequente tributada, e por isso deve ser considerado efetivamente indevido.

Disse ainda que no período autuado, a empresa estava em sua fase pré operacional, e também por isso o gasto de energia não pode ser vinculado a sua operação de extração de minerais, resultando em confirmar tratar-se de crédito indevido.

Todavia, ao final o Autuante aquiesceu com o argumento defensivo optando por manter parcialmente a autuação com a conversão na multa de 60% prevista no inciso VII do art. 42 da Lei 7.014/96, concomitante a exigência do estorno dos referidos créditos, objeto da autuação, mantidos indevidamente nos livros fiscais na condição de disponíveis para uso.

De maneira que, considerando haver restado comprovado nos autos que de fato os créditos de energia elétrica apropriados pela Impugnante em sua escrita fiscal são indevidos, haja vista não repercutirem em saídas tributadas, pois remontam período pré operacional, lanço mão da prerrogativa estatuída no art. 157 do RPAF (reproduzido acima), para a partir da comprovada insubsistência de infração quanto à obrigação principal, aplicar a multa cabível prevista no inciso VII do art. 42 da Lei 7.014/96, de 60% do valor do crédito escriturado indevidamente, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.

Passando a tratar do tópico defensivo quanto à abusividade da multa, é mister pontuar que falece competência à essa esfera do contencioso administrativo exarar juízo de valor quanto a matéria legal ou constitucional que vá de encontro ao arcabouço da legislação tributária estadual, de maneira que não posso avaliar o pleito sobre a abusividade da multa, sobretudo considerando que a infração não foi rechaçada e a tipificação da multa contida em instrumento de lei, se encontra perfeitamente subsumida do ilícito fiscal apurado.

Ademais, a possibilidade de dispensa, ou redução, de imposição de penalidade que se encontrava prevista no §8º, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, foi revogada pela Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE

de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Destarte, fica o presente Auto de Infração reduzido de R\$610.697,57 para R\$366.418,55, conforme demonstrado mensalmente a seguir:

Mês	Ano	CFOP	Descr. CFOP	Crédito Indevido lançado	MULTA inciso VII do art. 42 da Lei 7.014/96	JULGADO
jan/16	2016	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	17.175,86	60%	10.305,52
fev/16	2016	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	19.796,49	60%	11.877,89
mar/16	2016	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	16.687,28	60%	10.012,37
abr/16	2016	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	15.507,11	60%	9.304,27
mai/16	2016	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	15.015,27	60%	9.009,16
jun/16	2016	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	5.425,11	60%	3.255,07
jul/16	2016	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	17.001,39	60%	10.200,83
ago/16	2016	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	15.690,98	60%	9.414,59
set/16	2016	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	16.246,94	60%	9.748,16
out/16	2016	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	20.251,58	60%	12.150,95
dez/16	2016	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	16.391,54	60%	9.834,92
jan/17	2017	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	9.876,08	60%	5.925,65
fev/17	2017	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	293,60	60%	176,16
mar/17	2017	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	952,05	60%	571,23
abr/17	2017	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	1.953,87	60%	1.172,32
mai/17	2017	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	17.247,24	60%	10.348,34
jun/17	2017	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	14.693,42	60%	8.816,05
jul/17	2017	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	14.899,86	60%	8.939,92
ago/17	2017	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	13.421,41	60%	8.052,85
set/17	2017	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	14.793,85	60%	8.876,31
out/17	2017	1252	Compra energ. elé. por estab. industrial	14.742,30	60%	8.845,38



nov/17	2017	1252	Compra energ. elét. por estab. industrial	14.552,55	60%	8.731,53
dez/17	2017	1252	Compra energ. elét. por estab. industrial	14.350,81	60%	8.610,49
jan/18	2018	1252	Compra energ. elét. por estab. industrial	14.063,01	60%	8.437,81
fev/18	2018	1252	Compra energ. elét. por estab. industrial	14.372,62	60%	8.623,57
mar/18	2018	1252	Compra energ. elét. por estab. industrial	26.446,87	60%	15.868,12
abr/18	2018	1252	Compra energ. elét. por estab. industrial	29.845,18	60%	17.907,11
mai/18	2018	1252	Compra energ. elét. por estab. industrial	29.692,48	60%	17.815,49
jun/18	2018	1252	Compra energ. elét. por estab. industrial	37.474,76	60%	22.484,86
jul/18	2018	1252	Compra energ. elét. por estab. industrial	71.539,53	60%	42.923,72
ago/18	2018	1252	Compra energ. elét. por estab. industrial	36.305,04	60%	21.783,02
set/18	2018	1252	Compra energ. elét. por estab. industrial	20.638,00	60%	12.382,80
out/18	2018	1252	Compra energ. elét. por estab. industrial	23.353,49	60%	14.012,09
<b>TOTAL GERAL</b>				<b>610.697,57</b>	<b>60%</b>	<b>366.418,55</b>

Contudo represento à autoridade competente para avaliar a pertinência e oportunidade de renovar a ação fiscal com fins de apurar possíveis créditos a reclamar, em virtude da declaração da Impugnante de que estava em fase pré operacional no período que se apropriou dos créditos de energia elétrica autuados, porém consta dos autos também que os créditos totais apropriados no período pré operacional montam **R\$8.406.302,08**.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **293873.0023/20-1**, lavrado contra **SANTA LUZ DESENVOLVIMENTO MINERAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$366.418,55**, prevista no a VII do art. 42 da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda Estadual, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de julho de 2021

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE/JULGADOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA- RELATOR

