

A. I. N° - 207103.0003/15-6  
AUTUADO - TIGRE S.A. - TUBOS E CONEXÕES  
AUTUANTES - LINDINALVA RODRIGUES DA SILVA e LAUDELINO PASSOS DE ALMEIDA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 08/03/2016

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF N° 0038-03/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA COMPOSIÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O contribuinte nas aquisições de energia elétrica por meio de Contrato de Compra e Venda no Ambiente de Contratação Livre - ACL na apuração do imposto não embutiu o montante do próprio imposto na determinação da base de cálculo. Infração caracterizada. 2. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA SE DETERMINAR A INFRAÇÃO. É nulo o procedimento fiscal que não indique de forma clara a descrição dos fatos. Há insegurança na determinação da infração, bem como cerceamento do direito de defesa. Infração nula. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente auto de infração lavrado em 13/04/2015, traz a exigência do crédito tributário no valor histórico de R\$471.728,95, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo enunciadas:

Infração 01 - 02.01.24. Falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmada em ambiente de Contratação Livre - ACL. Estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de Transmissão, para fins de seu próprio consumo. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada. A Tigre ao adquirir, em operações interestaduais, energia elétrica, para consumo próprio, em ambiente de Contratação Livre, errou a composição e determinação da base de cálculo, pois não embutiu o próprio ICMS, tendo infringido o Código Tributário do Estado da Bahia no art. 24, parágrafo 4º que dispõe: O montante do ICMS integra a base de cálculo que se refere este artigo, constituindo destaque do imposto mera indicação para fins de controle. O art. 400, do RICMS/BA aprovado pelo Decreto n° 13.780/2012. E também o inc. I, parágrafo 1º do Convênio ICMS 77/2011. A Lei n° 7.014/96 no seu inc. VII do caput do art. 4º, e inc. IV, do parágrafo 1º do art. 5º. Exigido o valor de R\$101.747,43, acrescido da multa de 60% - Demonstrativo à fl. 18;

Infração 02 - 06.01.01. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, nos meses de janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$369.981,52, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 53 e 55.

O sujeito passivo, por meio de advogado com procuraçāo à fl. 122, ingressa com impugnação às fls. 125 a 130, anexa aos autos cópias de notas fiscais e DAE's, e demonstrativos fls. 199 a 217, e alinha as seguintes ponderações.

Afirma que a infração 01 não merece prosperar, tendo em vista que a Cláusula 1<sup>a</sup>, §1º do Convênio ICMS 77/11, fls. 142 a 146, que disciplina o regime de substituição tributária do ICMS cobrado esse item da autuação, prevê que “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”.

Sustenta que o referido Convênio, ao prever os valores que devem compor a base de cálculo do ICMS incidente nas operações em comento, não dispôs que o montante do próprio imposto deve integrá-la, o que, por si só, afasta qualquer espécie de dúvida acerca da improcedência da Infração 01.

Frisa não se tergiversar acerca da competência outorgada ao CONFAZ para que, mediante Convênio, fixe a base de cálculo do ICMS, podendo inclusive reduzi-la, nos termos do art. 1º da Lei complementar nº 24/75. Observa que, justamente por força disto, é evidente que o disposto na Cláusula 1ª, §1º do Convênio ICMS 77/11 prevalece sobre eventual disposição legal ou regulamentar em sentido contrário, obrigando todas as Unidades da Federação, nos termos do art. 7º da Lei complementar nº 24/75, diploma hierarquicamente superior, se comparada ao regulamento, que sequer pode versar sobre esta matéria. Arremata, destacando ainda que se consubstancia em norma especial que prevalece sobre norma geral (se lei federal ou estadual prever base de cálculo distinta), veiculando benefício de redução da base de cálculo, ao excluir do seu cálculo o montante do próprio ICMS.

Registra que o referido preceito normativo não demanda interpretação extensiva para admitir a inclusão do próprio imposto na base de cálculo, eis que, a leitura da Cláusula 1ª, §1º do Convênio ICMS 77/11 não deixa dúvida de que esse preceito é *numerus clausus*, na medida em que dispõe que “A base de cálculo do imposto será o valor da última operação, nele incluídos (...)" diversos valores de naturezas distintas, dentre os quais não foi inserido o montante do próprio imposto.

Pondera que sequer há lei em sentido formal prevendo a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo nas operações em comento. Lembra que o art. 24, §4º do COTEB, citado pela fiscalização estadual e que trazia previsão nesse sentido, está revogado desde 27/1/1989, conforme consta do sobredito diploma normativo.

Firma que o art. 17, §1º, inciso V, da Lei estadual nº 7.014/96, único dos preceitos dessa lei citados pela fiscalização que trata da base de cálculo do ICMS, não é aplicável ao ICMS incidente sobre as operações autuadas. Prosegue aduzindo que o sobredito preceito legal sequer trata da base de cálculo do ICMS devido a título de substituição tributária e que a fiscalização se equivocou ao assinalar que o fato gerador do ICMS em comento está previsto no art. 4º, inciso VIII da Lei estadual nº 7.014/96. Aduz que este dispositivo prevê o fato gerador do ICMS incidente sobre a aquisição interestadual de energia, quando não destinada à industrialização e o ICMS incidente sobre as operações objeto da Infração 01 refere-se às operações que antecederam a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, adquiridas que foram no ambiente de contratação livre, para industrialização. Remata frisando que o imposto é devido a título de substituição tributária, eis que os fatos geradores não foram por ela realizados.

Explica tratar-se de operações *sui generis*, que não encontram disciplina na Lei estadual nº 7.014/96. Diz não ter sido por outra razão que foi editado o Convênio ICMS 77/11, disciplinando-a. Pontua não admitir que os artigos 400 e 401 do RICMS-BA/12 dão guarida à Infração 01 da autuação contra a qual se insurgue.

Salienta que se a Cláusula 1ª, §1º do Convênio ICMS 77/11 previu a base de cálculo do ICMS em comento, sem contemplar a inclusão do montante do próprio imposto, é evidente que ao RICMS-BA/12 é interdito dispor em sentido contrário. Revela que o art. 97, inciso IV do CTN é cristalino ao asseverar que “Somente lei pode estabelecer (...) a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo (...)".

Menciona ser flagrante a ilegalidade do art. 400, §2º do RICMS-BA/12, com a redação dada pelo Dec. nº 14.295/13, por ser nítido que esse preceito procurou reproduzir o disposto pela Cláusula 1ª, §1º do Convênio ICMS 77/11, acrescendo, todavia, a inclusão do montante do próprio imposto, pelo que assevera ser gritante ilegalidade.

Acrescenta destacando que, em 27/12/2013 foi editado o Dec. nº 14.898/13, que alterou o sobredito §2º do art. 400 para repetir o disposto na Cláusula 1ª, §1º do Convênio ICMS 77/11, deixando de prever, portanto, a inclusão do próprio imposto na base de cálculo do ICMS.

Frisa que apesar dessa alteração ter se dado após a realização das operações autuadas, ela configura o reconhecimento da ilegalidade em que o RICMS-BA/12 estava incidindo, irradiando, pois, efeitos declaratórios, para contemplar também as operações pretéritas.

Sustenta a improcedência da Infração 01, ao menos com relação às operações ocorridas até 31/1/2013, pelo fato de que antes da alteração do art. 400, §2º do RICMS-BA/12, que irradiou efeitos entre 01/02/2013 e 31/12/2013, não havia sequer previsão regulamentar determinando a inclusão do próprio imposto na base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações autuadas.

Ao cuidar da infração 02, afirma não haver razão para a exigência, uma vez que, conforme se depreende do art. 2º, inciso I, alínea “c” do Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pelo Dec. estadual nº 8.205/02, ao estabelecimento habilitado nesse programa é concedido diferimento, para o momento de sua desincorporação, do “ICMS diferencial de alíquota” incidente nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo.

Registra ainda que o art. 2º, §6º do referido decreto ainda prevê que “Fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto diferido se a desincorporação dos bens de que trata o inciso I deste artigo ocorrer após o segundo ano de uso no estabelecimento”.

Assevera que a exigência objeto desse item da autuação não merece prosperar, haja vista que as operações autuadas consubstanciam-se na aquisição interestadual de bens para o seu ativo fixo, conforme assinalou a própria fiscalização estadual. Arremata destacando que a Resolução 001/2012 lhe concedera o sobredito benefício, ao habilitá-la no referido programa, fl. 148.

Registra que a fiscalização estadual sequer empreendeu diligência pretendendo apurar se ocorreu a desincorporação dos bens adquiridos. Menciona que foi adotada a premissa de que o “ICMS diferencial de alíquota” incidente sobre as operações autuadas era devido na entrada dessas mercadorias, não se atentando, para o diferimento previsto no art. 2º, inciso I, alínea “c” do Regulamento do DESENVOLVE e no art. 1º, inciso I, alínea “a” da Resolução nº 001/2012, fl. 148.

Salienta que na data de lavratura da autuação, 13/4/2015, a grande maioria dos bens estavam - e ainda estão - dentro dos dois anos previstos no art. 2º, §6º, do Regulamento do DESENVOLVE, após o que ocorre a dispensa do lançamento e pagamento do ICMS acaso os bens não tenham sido desincorporados.

Protesta pela posterior juntada de novos documentos, requerendo-se, por fim, que as intimações também sejam realizadas e publicadas em nome de MAURÍCIO ZOCKUN (OAB/SP nº 156.594).

Conclui pugnando pela improcedência da Infração 01, reconhecendo-se que não deve ser incluído o montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS devido à título de substituição tributária em todas as operações autuadas, ou, subsidiariamente, nas operações ocorridas até 31/1/2013, bem como pela insubsistência da infração 02.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 151 e 160, depois de descrever os fatos e sintetizar as razões de defesa apresentadas pelo autuado, aduz os seguintes argumentos.

Inicialmente informam que o Demonstrativo de Débito elaborado pela ação fiscal, relacionando as notas fiscais de aquisições interestaduais dos bens para o ativo fixo está acostado às fls. 53 a 55, onde nele se constata a natureza dos bens a base de cálculo e os valores dos impostos exigidos, assim como as cópias das notas fiscais fotocopiadas às fls. 56 a 91. Continuam observando que os Demonstrativos de Apurou da DIFAL, elaborados pelo próprio autuado para apurar e se apropriar dos ICMS da DIFAL no decorrer do exercício de 2013 estão anexos às fls. 92 a 113.

Esclarecem que a Tigre ao longo dos exercícios fiscais em que obteve os benefícios concedidos pelo Programa Desenvolve, optou pela utilização dos benefícios financeiros constantes dos artigos 3º e 6º, - diliação de prazo de 72 meses para o pagamento de 90%, e liquidação antecipada da parcela dilatada com desconto de 90% - porém não o fez em relação ao diferimento do

lançamento e do pagamento dos ICMS nas aquisições internas, e também não fez a opção em relação ao deferimento do lançamento e do pagamento dos ICMS nas aquisições em outras unidades da federação, relativo ao diferencial de alíquota constante no art. 2º, inciso I, alíneas “b” e “c” do Dec. nº 8.205/02. Dizem que o autuado preferiu, em proveito próprio, complementar os ICMS - DIFAL nas aquisições dos bens para o ativo fixo, e se creditar do todo, ICMS destacados nas notas fiscais - aquisições internas e, nas aquisições interestaduais também dos ICMS das diferenças de alíquotas apuradas.

Dizem que, ao examinarem os Demonstrativos de Apuração dos DIFAL elaborados pelo autuado verificaram que há muitas notas fiscais, por ela lançadas, cujos CFOP's é nº 2551 - Compra de Bens Destinados ao Ativo Imobilizado do Estabelecimento. No que corresponde no Demonstrativo de Apuração do DIFAL, janeiro de 2013, fl. 92, elaborado pelo autuado, e acostado aos autos pela ação fiscal constam as seguintes Notas Fiscais de aquisições de bens destinados ao ativo fixo de nºs 81983, 517, 54771, 16366, 17651, 121152, 120847, 9062, 157371, 160917, 157370, 157693, 163302, 163303, 157372, 55036, 37719, 23397, 208398, 9188 e 9232. Afirmam que assim se sucede com os demais meses de 2013. Asseveram que as parcelas dos créditos ora exigidos pela ação fiscal não se referem a aquisições de bens para o ativo fixo acobertadas por Notas Fiscais que não foram lançadas pelo autuado, mas sim notas fiscais que foram lançadas e o ICMS apurado a menos.

Depois de reproduzir o teor dos artigos 2º, 3º e 6º, afirma que a Tigre ao adquirir em aquisições internas e interestaduais os bens para o ativo fixo sempre apurou e se apropriou no CIAP dos ICMS relacionados a estas aquisições. Acrescentam relatando que nas operações internas de aquisições de bens para o ativo fixo, se apropriava dos ICMS destacados nas notas fiscais que acobertaram as aquisições, e nas operações interestaduais de aquisições de bens para o ativo fixo, apurava a DIFAL e se apropriava (1/48) do valor conjunto: ICMS destacado na nota fiscal, mais o ICMS apurado com a DIFAL.

Mencionam que a Tigre nos exercícios de 2011 e 2012, cuja ação fiscal foi desenvolvida por eles, se apropriou religiosamente de todos ICMS das aquisições dos bens para o ativo imobilizado através planilhas CIAP's. Cópias dos Demonstrativos de Apuração do DIFAL, elaborados pela autuada, serão anexados ao presente PAF, tanto do exercício de 2013, objeto da presente querela, quanto dos exercícios de 2011 e 2012, assim como as planilhas CIAP's 2011, 2012 e 2013 em que a autuada se lastreou para se creditar dos respectivos ICMS.

Destacam que, inclusive no Auto de Infração nº 207103.0003/14-8 lavrado em 08 de dezembro de 2014, na própria Tigre, a Infração codificada pelo SEAI nº 06.01.01, DIFAL BENS ATIVO FIXO, exercício de 2011 e 2012, com valor reclamado de R\$127.154,69, foi quitado pelo autuado.

Questionam não ser possível o autuado se creditar ao longo dos exercícios fiscais, dos ICMS oriundos das aquisições de bens para o ativo fixo, conforme apropriação CIAP, e no exercício de 2013, caso presente, ao ser autuado se amparar na legislação descumprida como argumento de defesa para escamotear suas obrigações tributárias.

Afirmam que foi concedido ao autuado o benefício de não apurar nem se apropriar dos ICMS nas aquisições de bens para o ativo fixo. Observa que, tendo feito a opção de apurar e se apropriar dos ICMS constantes nas notas fiscais de aquisições dos bens para o ativo fixo, mais o DIFAL correspondentes não pode se esquivar da opção pelos exercícios fiscais pretéritos, e também no presente de 2013. Logo, ponderam que o autuado estaria obrigado a estornar todos os créditos de ICMS apropriados, à razão de 1/48 ao longo dos exercícios, oriundos das aquisições de bens para o ativo fixo.

Explicam que o Desenvolve, através do Decreto nº 8.205/02, difere o lançamento e o pagamento do ICMS nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo, efetuados por contribuintes habilitados mediante Resolução do Conselho Deliberativo do Desenvolve, para o momento da sua desincorporação.

Revelam que a Resolução nº 001/2012, fl. 148, que habilitou a Tigre aos benefícios do Desenvolve concedeu o benefício do Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições na Bahia, e em outras UF's, relativo ao DIFAL de bens destinados ao ativo fixo. Afirmam que o

autuado, por opção e deliberação própria, talvez por planejamento tributário, visualizando vantagens tributárias preferiu não apenas apurar e se apropriar dos ICMS destacados nas notas fiscais que acobertaram as aquisições de bens para o ativo fixo como apurar o DIFAL e se apropriar de ambas as parcelas do imposto.

Arrematam frisando que pelos documentos comprobatórios antes acostados aos autos, e ora trazidos a ele confirmam a ação fiscal referente a esta infração, exigindo o crédito de R\$369.981,52.

O impugnante, às fls. 169 a 172, ingressa com manifestação acerca da informação fiscal prestada pelos autuantes.

No tocante à infração 01, registra que o Parecer DITRI nº 13310/2013 acostados pelos autuantes pautou-se nos artigos 400 e 401 do RICMS-BA/12, os quais não dão guarida à Infração 1 da autuação contra a qual se insurge.

Depois de repetir integralmente todos os argumentos já articulados na defesa requer a improcedência desse item da autuação.

Em relação à infração 02, ao rebater o argumento dos autuantes revela que o art. 2º, inciso I, alínea “c” do Regulamento do Desenvolve concede ao estabelecimento habilitado nesse programa diferimento, para o momento de sua desincorporação, do “ICMS diferencial de alíquota” incidente nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo.

Explica que no momento de saída das mercadorias de seu estabelecimento nasceu o dever de recolhimento de ICMS em seu montante integral. Entretanto, pontua que, por força do noticiado benefício fiscal, havia o diferimento de parte do pagamento deste imposto para o momento de desincorporação dos bens destinados ao ativo fixo. Diz ser por essa razão porque destacou-se nas notas fiscais de saída o ICMS integralmente devido nestas operações, ainda que o seu efetivo pagamento estivesse diferido, por força do noticiado benefício fiscal. Assevera que, por isso, e por força do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, art. 155, §2º, inciso I da CF/88, basta que o imposto devido na operação anterior seja destacado no correspondente documento fiscal para que o seu adquirente possa dele se creditar, ou seja: não importa saber quando o ICMS será pago.

Afirma que a expressão “cobrado”, utilizado no art. 155, §2º, inciso II da CF/88, é empregado no sentido de incidência.

Sustenta que o fato de ter se creditado do ICMS destacado nas notas fiscais objeto das operações autuadas em nada infirma o seu direito ao diferimento previsto no art. 2º, inciso I, alínea “c” do Regulamento do DESENVOLVE. Isso porque o direito a creditar-se do ICMS destacado nas notas fiscais não guarda qualquer relação com o seu efetivo pagamento.

Conclui requerendo a improcedência dos dois itens da autuação.

Ao prestar nova informação fiscal, fls. 175 a 181, os autuantes reafirmam todos os argumentos e ponderações já expendidos na informação anterior.

Às fls. 186 a 189, o impugnante se manifesta reafirmando suas alegações acerca da infração 01 pugnando pela improcedência nos termos já articulados em suas manifestações anteriores.

No que concerne à infração 02, repisa os argumentos já alinhados e acrescenta que da leitura da informação fiscal, vê-se que os autuantes reconhecem que o art. 2º, inciso I, alínea “c” do Regulamento do DESENVOLVE lhe concedeu o sobredito diferimento. Destaca que os autuantes sustentam que “renunciou desta opção em benefício próprio”, pois, “inclusive no exercício de 2013”, optou por recolher o “ICMS diferencial de alíquota” incidente nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo, apropriando-se do respectivo crédito.

Frisa que segundo a informação fiscal, por ter deixado de fruir do apontado diferimento, isto configuraria uma renúncia, razão pela qual não pode mais dele aproveitar. Diz ser evidente o desacerto dessa alegação.

Assevera que a legislação de regência não prevê que a hipotética ausência de fruição do apontado benefício configura hipótese de renúncia. Afirma ser isto um verdadeiro contra senso, pois deixar de diferir o pagamento do “ICMS diferencial de alíquota” beneficia o fisco baiano, eis que esse imposto será lançado como débito e o respectivo crédito será tomado na proporção de 1/48 avos por mês.

Observa que se deixou de fruir do apontado diferimento em operações pretéritas ou até mesmo com relação a parte do “ICMS diferencial de alíquota” incidente sobre algumas das operações autuadas (pois recolheu parte desse tributo, tomando o respectivo crédito), o imposto foi recolhido antes da data do seu vencimento.

Diz que a autuação pretende alçar esse recolhimento antecipado do ICMS como causa de renúncia irrefratável ao diferimento em comento, impedindo que sua utilização em toda e qualquer hipótese. Frisa ser o mesmo que ser penalizado, por ter adotado conduta mais benéfica ao Estado, recolhendo antecipadamente o ICMS devido.

Assevera que a fiscalização pretende inovar a legislação de regência e a própria motivação da autuação, argüindo hipótese de renúncia que não possui calço jurídico ou até mesmo lógico.

Arremata observando que para afastar qualquer espécie de dúvida quanto à improcedência Infração 02, junta às fls. 191 a 331, os documentos de seu controle interno “Posição Geral dos Bens” que comprovam que os bens objeto das operações autuadas não foram desincorporados, afastando-se qualquer espécie de dúvida quanto à incidência do o art. 2º, §6º do Regulamento do DESENVOLVE no caso concreto.

Conclui reiterando seu pleito pela improcedência dos dois itens da autuação.

Em informação fiscal às fls. 336 a 341, inicialmente observa que, em relação à infração 01, uma vez que o autuado não apresentou qualquer fato novo em sua manifestação anterior, mantém integralmente as informações já prestadas e reafirma a exigência lançada de ofício.

Do mesmo modo, em relação à infração 02, manteve a autuação repisando todos os argumentos já alinhados nas informações anteriores.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Às fls. 346 a 352, o autuado reapresenta cópia da manifestação acostada às fls. 186 a 189.

O autuante às fls. 355 a 361, sob o fundamento de que nada de novo foi apresentado pela defesa, com a reapresentação do mesmo teor da informação fiscal anterior volta a manter a autuação atinentes aos dois itens do Auto de Infração.

## VOTO

O presente lançamento de ofício é constituído de duas infrações: falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmada em ambiente de Contratação Livre - ACL, tendo o autuado errado a composição e determinação da base de cálculo, pois não embutiu o próprio ICMS - infração 01; e falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do estabelecimento - infração 02.

No que concerne à infração 01, o impugnante em sede defesa refutou a acusação fiscal sustentando que os dispositivos legais que fundamentam a autuação não prevê a inclusão do próprio imposto na base de cálculo do ICMS devido por substituição na aquisição de energia elétrica. Em suma, esse é o eixo da argumentação conduzida pelo sujeito passivo em suas razões de defesa para se eximir da acusação fiscal que lhe fora imputada neste item da autuação.

Sustentou o sujeito passivo em sede de defesa que, consoante o §1º da Cláusula 1ª do Convênio ICMS 77/11, que “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". Asseverando, com isso, a improcedência desse item da autuação, por falta de previsão para que o montante do próprio imposto integre a composição da base de cálculo.

Além de também ponderar e explicitar o teor dos demais dispositivos da legislação tributária estadual que regem a natureza da base de cálculo do ICMS, frisou enfaticamente que, consoante previsão expressa do inciso IV do art. 97 do CTN, somente lei pode estabelecer a fixação de alíquota do tributo e da sua base cálculo.

Convém ressaltar que no caso específico do ICMS, com lastro específico na CF/88, a Lei Complementar nº 87/97 é o veículo constitucionalmente instituído para estabelecer as regras gerais do imposto, precípua mente alíquota e base cálculo, dentre outras características estruturais. O que se depreende claramente que toda e qualquer norma do ICMS deve se submeter aos seus ditames.

O inciso 1º, do §1º, do art. 13 da Lei Complementar nº 86/97, sobre a composição da base de cálculo do ICMS, assim preconiza, *in verbis*:

"Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

[...]

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;"

Considerando que em todo o teor da referida Lei Complementar não é contemplada qualquer excepcionalidade para essa característica da composição da base de cálculo, ou seja, o montante do próprio imposto integra a base de cálculo, resta patente que nenhuma norma do ICMS poderá ignorar este aspecto da base cálculo.

Nestes termos, independente de constar explicitamente, ou não, no Convênio ICMS 77/11, esta intrínseca característica da composição da base de cálculo, é indubioso que em qualquer circunstância, além dos valores elencados para cada operação, o montante do próprio imposto resultante inexoravelmente integra a base de cálculo.

Ademais, ao contrário do pretende o autuado, ao atribuir a operação, ora em lide, equivocadamente como *sui genris*, o §1º, do art. 17, da Lei nº 7.014/96, que reproduz integralmente o teor do inciso I, do §1º da Lei Complementar 86/97. Portanto, não há como deixar de reconhecer a expressa determinação de que o montante do próprio imposto integra a base de cálculo.

Ao compulsar os elementos que compõe esse item da autuação, principalmente o demonstrativo de apuração elaborado pelos autuantes, acostado à fl. 18, o qual não teve qualquer inconsistência apontada pelo impugnante, constato que resta inequivocamente explicitado nos autos o cometimento pelo autuado do recolhimento a menos o ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento para consumo próprio por não incluir na composição da base de cálculo o montante do próprio imposto.

Assim, concluo pela subsistência da infração 01.

A infração 02 imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do estabelecimento.

O impugnante denega o cometimento da irregularidade aduzindo que, de acordo com a alínea "c", do inciso I, do art. 2º do Regulamento do Programa Desenvolve - Aprovado pelo Dec. nº 8.205/02, na condição de habilitado conforme Resolução nº 001/2012, lhe é concedido o diferimento, para o momento de sua desincorporação, do ICMS diferencial de alíquota incidentes sobre as aquisições de bens destinados ao ativo fixo.

Os autuantes esclareceram que apesar da Resolução nº 0001/2012, ter habilitado o impugnante ao Programa Desenvolve e concedido o benefício do Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições na Bahia, e em outras UF's, relativo ao DIFAL de bens destinados ao ativo fixo, o defendant por opção e deliberação própria, optou não apenas apurar e se apropriar dos ICMS destacados nas notas fiscais que acobertaram as aquisições de bens para o ativo fixo, bem como apurar o DIFAL e se apropriar de ambas as parcelas do imposto.

Sustentaram ainda que o defendant nas aquisições internas e interestaduais os bens para o ativo fixo sempre apurou e se apropriou no CIAP dos ICMS relacionados a estas aquisições e também nas operações internas de aquisições de bens para o ativo fixo, se apropriou dos ICMS destacados nas notas fiscais que acobertaram as aquisições. Frisou que nas operações interestaduais de aquisições de bens para o ativo fixo, apurou a DIFAL e se apropriou 1/48 do valor conjunto: ICMS destacado na nota fiscal mais o ICMS apurado com a DIFAL, pelo que estaria obrigado a estornar todos os créditos de ICMS apropriados, à razão de 1/48 ao longo dos exercícios, oriundos das aquisições de bens para o ativo fixo.

Após exame das peças que integram a apuração desse item da autuação, constato que o autuado beneficiário do Programa Desenvolve está desobrigado de apurar e impedido de se apropriar do ICMS nas aquisições de bens para o ativo fixo, portanto, a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais nas aquisições de bens para o ativo fixo, afigura-se incongruente, haja vista que, como bem frisou os autuantes em sede de informação fiscal, a imputação cabível seria a exigência do estorno do crédito indevidamente utilizado pelo impugnante.

Assim, diante da constatação de que acusação fiscal não reflete a efetiva irregularidade apurada pela fiscalização, resta configurado vício insanável, capaz de fulminar esse item da autuação, qual seja, a falta de identidade entre o fato infracional descrito no lançamento e aquele que deveria ensejar a imputação, o que, por si só, gera a nulidade do lançamento, a teor do art. 18, inciso IV, alínea "a", do RPAF-BA/99, segundo o qual, é nulo o lançamento de ofício que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança, a natureza da infração cometida, o que, em última análise, acarreta prejuízo ao devido processo legal e, em particular, do pleno exercício ao contraditório.

Recomendo a renovação do procedimento fiscal a esse item da autuação, a salvo dos vícios materiais constatado neste processo.

Concluo pela NULIDADE do item 02 da autuação.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207103.0003/15-6, lavrado contra **TIGRE S.A. - TUBOS E CONEXÕES**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$101.747,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea "F" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de fevereiro de 2016.

JOSÉ FRANKLIN FONTES - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - JULGADOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO - JULGADOR