

**PROCESSO** - A. I. Nº 207103.0003/15-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TIGRE S/A. - TUBOS E CONEXÕES  
**RECORRIDOS** - TIGRE S/A. - TUBOS E CONEXÕES e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0038-03/16  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/02/2017

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0012-12/17

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 13/04/2015 que exige ICMS no valor total histórico de R\$471.728,95, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

*Infração 01 – R.V. - 02.01.24 - Deixou, o contribuinte, de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em ambiente de Contratação Livre - ACL. Estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada.*

*Infração 02 – R.O. - 06.01.01 - Deixou de recolher 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 próprio estabelecimento.*

Por meio de seu advogado, o sujeito passivo apresentou defesa às fls. 125 a 130 requerendo que fossem julgadas ambas as infrações improcedentes.

O autuante apresentou a Informação Fiscal às fls. 151 a 160, onde reforçou as justificativas para aplicação das infrações e ratificou a cobrança integral do montante do ICMS, tanto da infração 1 quanto da Infração 2.

O impugnante prestou manifestações às fls. 169 a 172 e 186 a 189, esta última em resposta à nova Informação Fiscal prestada às fls. 175 a 181 e fazendo a juntada de imagens da tela de seu sistema próprio, para comprovação de que os bens objeto da autuação referente à segunda infração não foram desincorporados.

Nessa esteira, o autuante apresentou mais uma Informação Fiscal às fls. 336 a 341 repetindo a sua linha de entendimento face às infrações caracterizadas e mantendo os valores inicialmente cobrados.

Após as últimas manifestação (fls. 345 a 352) e Informação Fiscal (fls. 355 a 361), ambos com os mesmos argumentos já explanados, a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 3ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nos seguintes termos.

## 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 de 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 1 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, precipuamente 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 indubitoso 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 generis*, 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 compõem 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 defendente 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 defendente 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.*

De ofício, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de sua própria Decisão, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a" do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Renitente com a Decisão parcialmente procedente, o requerente interpôs Recurso Voluntário às fls. 385 a 389.

Principia discordando dos argumentos apresentados pelos julgadores de piso, destacando que o ICMS em regime de substituição tributária não se embola as hipóteses elencadas no Inciso I, do §1º do Art. 13 da Lei Complementar nº 86/97, a afastar sua incidência. Para ratificar sua tese, transcreve trecho da Lei Complementar nº 86/97 (art. 8º, I / art. 9º) e do Convênio ICMS 77/11 (Cláusula 1ª, § 1º).

Acrescenta dizendo que o citado 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 e consequentemente afasta qualquer espécie de dúvida acerca da improcedência da Infração 1.

Salienta que não se discute acerca da competência outorgada ao CONFAZ, que, mediante Convênio, fixa a base de cálculo do ICMS, podendo inclusive reduzi-la, nos termos do art. 1º da Lei Complementar nº 24/75. E, justamente por força disto, é evidente que o disposto na Cláusula 1ª, § 1º do Convênio ICMS 77/11 (ratificado pelo Estado da Bahia) prevalece sobre eventual disposição legal ou regulamentar em sentido contrário, obrigando todas as Unidades da Federação a cumpri-la, de acordo com o estabelecido pelo art. 7º da Lei Complementar nº 24/75.

Complementa dizendo que sequer há lei em sentido formal prevendo a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo nas operações em comento. Destaca ainda que, o art. 17, §1º, V da Lei Estadual nº 7.014/96 (que é o único dos preceitos dessa lei citado pelo acórdão recorrido que trata da base de cálculo do ICMS) não é aplicável ao ICMS incidente sobre as operações autuadas.

Justifica alegando 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, VIII, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Entende que este dispositivo prevê o fato gerador do ICMS incidente sobre a aquisição interestadual de energia, quando não destinada à industrialização. Já o ICMS incidente sobre as operações objeto da Infração 1 refere-se às operações que antecederam a entrada de energia elétrica no estabelecimento da recorrente, adquiridas por ela no ambiente de contratação livre, para industrialização. Daí porque esse imposto é por ela devido a título de substituição tributária, eis que os fatos geradores não foram por ela realizados.

Frisa que, ainda que este tema não tenha sido aventado pelo acórdão recorrido, nem se alegue que os arts. 400 e 401 do RICMS/BA dão guarida à Infração 1 da autuação em comento. Por fim, conclui sua tese com as seguintes justificativas:

- I. 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 é interdito dispor em sentido contrário. Ora, o art. 97, IV, do CTN é cristalino ao asseverar que *“Somente lei pode estabelecer... a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo...”*.
- II. Em 27/12/2013 foi editado o Decreto 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.
- III. Antes da alteração do art. 400, §2º do RICMS/BA pelo Decreto nº 14.295/13 (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. Daí a improcedência da Infração 1, ao menos com relação às Operações ocorridas até 31/01/2013.

Desta forma, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para, reformando parcialmente o acórdão proferido pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, a fim de julgar improcedente a Infração 1, reconhecendo-se que não deve ser incluído o montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS devido pela Recorrente a título de substituição tributária em todas as operações autuadas ou, subsidiariamente, nas operações ocorridas até 31/01/2013.

A PGE/PROFIS emitiu Parecer jurídico às fls. 393 a 395.

Para fins de fundamentar a contestação do autuado referente à base de cálculo do ICMS, a Douta Procuradora reproduz o inciso I, do § 1º do art. 13 da Lei Complementar 87/96, comentando que tal regramento encontra-se repetido integralmente no art. 17, § 1º da Lei nº 7014/96.

Destaca que o próprio montante do imposto é formador da sua base de cálculo, sendo assim, não há o que se falar em qualquer arbitrariedade do autuante em corrigir a base de cálculo utilizada pelo Recorrente, formatando-a ao preceituado na Lei Complementar do tributo Estadual, desde que, os valores estabelecidos e utilizados nas planilhas contábeis do autuado estejam destituídos da parcela formativa do imposto relativo ao montante do próprio ICMS.

Por fim, não acolhe as argumentações expedidas pelo recorrente, pois contrariam frontalmente o texto expresso de lei, sendo insuficientes para modificar a Decisão recorrida e desta forma conclui opinando pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso voluntário.

Na assentada do julgamento o Conselheiro Mauricio Souza Passos, nos termos do art. 40, §§ 1º e 3º, do Regimento Interno do CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, se declarou impedido da análise do processo, por ter participado do julgamento em instância inferior.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício contra Decisão proferida pela 3ª JF que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, com o objetivo de exigir da

ora Recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$471.728,95, em decorrência do cometimento de 02 (duas) infrações, referente aos exercícios de 2012 e 2013.

O Recurso de Ofício se refere à Infração 2, julgada NULA pela 3ª JJF a qual passo a tratar inicialmente.

Refere-se ao DIFAL devido nas aquisições de mercadorias de fora do estado para uso e consumo ou ativo fixo do estabelecimento do autuado. Segundo o demonstrativo anexado às fls. 53 a 55 o autuado deixou de apurar ou apurou a menor o ICMS-DIFAL sobre as notas fiscais relacionadas, todas elas anexas aos Autos às fls. 56 a 91.

Todavia, no período fiscalizado, o autuado era detentor dos benefícios oferecidos pelo Programa DESENVOLVE, de acordo com a Resolução nº 001/2012, presente à fl. 148. Dentre esses benefícios constava o diferimento ICMS-DIFAL nas compras de bens adquiridos de outras UF's, para incorporação ao ativo fixo da empresa. Acontece que em sua impugnação o sujeito passivo alegou que possuía a habilitação específica que o desonerava da apuração desse imposto sobre tais entradas, e para contra argumentar o autuante afirmou *“o defendente 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”*.

Ora, se houve o cometimento da infração de apropriação indevida de crédito de ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de bens de dentro do estado, bem como do DIFAL pago nas aquisições realizadas em outros estados, em razão do sujeito passivo ser beneficiado pelo Diferimento do ICMS em ambos os casos, não seria essa *“Deixou de recolher 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 próprio estabelecimento”* a Infração a ser caracterizada.

E por esta razão, concluiu os julgadores de piso pela Nulidade do lançamento de ofício, referente à Infração 2, dando o direcionamento para que fosse renovado o procedimento fiscal deste item, a salvo dos vícios materiais revelados neste processo.

Desta forma, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Passo a apreciação do Recurso Voluntário, no que tange à Infração 1.

A planilha do cálculo com o demonstrativo do débito consta acostada à fl. 18 e as notas relacionadas, nas fls. 19 a 33.

Toda discussão reside no fato de se identificar qual a metodologia correta aplicável para apuração do ICMS cobrado nesta Infração, ou seja, a metodologia utilizada pelo autuado ou a metodologia utilizada pela Fiscalização, considerando a condição do autuado de responsável pelo pagamento do imposto, nas aquisições de energia elétrica de outra Unidade da Federação, destinada ao seu consumo.

O Recorrente entende que deve ser julgado improcedente a Infração 1 pelas razões que expôs.

Sintetiza sua defesa rebatendo a acusação de erro na composição da base de cálculo do ICMS-ST devido sobre a compra de energia elétrica adquirida de outra UF. Entende que o montante do ICMS não fazia parte da base de cálculo a que se refere à cobrança há época dos fatos. Concentra sua defesa nessa razão, a fim de eliminar a acusação fiscal que lhe fora imputada.

Examinando as razões defensivas, concluo que não assiste razão ao Recorrente.

Ainda que o Art. 400, seus Parágrafos e Incisos, nos meses de dezembro/12 e janeiro/13 não contemplasse a redação de que *“o cálculo do ICMS devido deveria ser somado ao montante do próprio imposto”*, esta forma de calcular o ICMS independente de quem seja a responsabilidade, já constava previsto, desde sua criação, na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 7.014/96, conforme textos reproduzidos abaixo:

Lei Complementar nº 87/96:

*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;*

Lei Estadual nº 7.014/96:

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

*[...]*

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

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

Desta forma, o procedimento realizado pelo autuante consta perfeitamente em sintonia com a legislação tributária, uma vez que não há incidência do ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica, conforme estabelecido pela CF/88, Art. 155, §2º, X, “b”, ou seja, o imposto não é devido na origem (pelo estabelecimento distribuidor) e dessa forma não consta na formação do preço acordado entre as partes. Tais operações passam então a tributadas no estado de destino/consumo e é neste momento que ocorre então o fato gerador da obrigação tributária, pela entrada no estado destinatário, devendo o montante do próprio imposto integrar a sua base de cálculo.

Não há também o que se falar em substituição tributária na situação desta lide, conforme tentou enquadrar o Recorrente. Isso porque ao adquirir energia elétrica de outro estado, o autuado passa a ser o sujeito passivo direto (contribuinte) da transação comercial. Assim define a própria Lei Kandir (LC 87/96), em seu Art. 4º, Parágrafo único, IV, abaixo reproduzido:

*Art. 4º [...]*

*Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:*

*IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.*

Diante de todo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207103.0003/15-6**, lavrado contra **TIGRE S.A. - TUBOS E CONEXÕES**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$101.747,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de janeiro de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

TIAGO DE MOURA SIMÕES - RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS