

A.I. Nº - 298929.0049/22-9
AUTUADO - COLOR VISÃO DO BRASIL INDÚSTRIA ACRÍLICA LIMITADA
AUTUANTE - EDMÁRIO DE JESUS SANTOS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/03/2023

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0039-02/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Procede a cobrança de imposto na entrada de energia elétrica oriunda de outros estados, relativa a aquisições por meio de contrato de compra e venda no Ambiente de Contratação Livre – ACL, quando utilizada como insumo no processo industrial do adquirente ou consumida na sua área administrativa. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de diligência e redução da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 27/10/2022, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 46.674,28, acrescido da multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

INFRAÇÃO 01 – 002.001.024. 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.

Os fatos geradores foram apurados em novembro, dezembro de 2019 e janeiro a novembro de 2020.

O autuante complementou informando que “*O contribuinte recolheu a menor o ICMS resultante de compra de energia elétrica, conforme demonstrado na planilha anexa*”.

Enquadramento legal: Artigos 400 e 401 do RICMS/2012, art. 16, inc. II, alínea “i”, art. 16-A, art. 17, inc. V e § 1º e art. 34, inc. III da Lei nº 7.014/96 c/com as Clausulas primeira, segunda, e terceira, inc. I do Convênio ICMS 77/2011.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 15 a 49, onde se mostrou surpresa com o lançamento, reproduziu a infração, demonstrou a tempestividade da defesa e em seguida, passando a tratar do item “*DO RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO NAS AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA*”, transcreveu os dispositivos legais que fundamentaram a autuação, para concluir que, muito embora a fiscalização tenha alegado que a infração tem fundamento de validade no RICMS/BA e no Convênio ICMS 77/2011, o estado da Bahia está promovendo um alargamento da base de cálculo do ICMS devido na aquisição de energia elétrica ao determinar a inclusão do próprio imposto na sua base de cálculo, contrariando o citado convênio que não prevê tal inclusão, conforme quadro demonstrativo que apresenta.

Diz que a diferença apontada pelo fiscal como devida, refere-se justamente a não inclusão do ICMS da operação na sua própria base de cálculo.

Lembra que o princípio da legalidade está previsto na Constituição Federal, art. 5º, inc. II e o princípio de legalidade tributária no art. 150, inc. I, cujo propósito do legislador é de que não haverá tributo instituído e/ou majorado, a não ser pela lei.

Indica que existem formas de majoração dos tributos, que não implicam propriamente em aumento de alíquotas, é o caso da aplicação errônea da base de cálculo para a obtenção do coeficiente de tributos a serem pagos, que acarretam a cobrança abusiva de impostos, caracterizando uma ilegalidade tributária.

Salienta que a autuação, ora combatida, exige uma diferença de imposto devido na aquisição de energia elétrica decorrente da não inclusão do ICMS na base de cálculo do imposto, contudo, o Convênio ICMS 77/2011 prevê apenas que a base de cálculo do ICMS será o valor da última operação, nele incluídos: o valor 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. Ou seja, não há menção à inclusão do ICMS da operação na base de cálculo.

Tece breves comentários a respeito do CONFAZ e da edição de convênios no âmbito do ICMS, que segundo o art. 100, inc. IV do CTN, uma vez assinados pelo executivo das unidades federadas, são normas complementares das leis e dos decretos.

Relaciona as competências legais do CONFAZ e ressalta que legislar complementarmente sobre o tributo, cabe, por determinação constitucional ao Congresso Nacional, que não vem atendendo a demanda dentro da velocidade que as atividades mercantis evoluem. Assim, o CONFAZ vem “*legislando suplementarmente*” sobre o tema, por intermédio de Convênios.

Explana sobre o princípio da legalidade, consagrado no art. 5º, inc. II, da Constituição Federal e reafirmado no Direito Tributário, art. 150, inc. I, da Constituição e traz citação de Celso Antônio Bandeira de Mello sobre a matéria que diz está previsto também no Código Tributário Nacional no seu art. 97, reproduzido.

Ressalta que a Constituição Federal veda a criação e/ou a majoração de tributo sem lei que o estabeleça, e o art. 97 do CTN se mostrou de forma exaustiva prevendo a vedação à instituição, redução, majoração, extinção, fixação e alteração de sua base de cálculo e alíquota, bem como a definição de fato gerador, a imposição penalidades e atos ligados ao crédito tributário, excetuando-se a criação de lei para a aplicação da atualização monetária da base de cálculo dos impostos, conforme lição do tributarista Luciano Amaro, que segue copiada.

Pontua que a lei tributária deve ser descrita de forma minuciosa, afim evitar a discricionariedade do administrador público.

Referindo-se ao princípio da segurança jurídica, ligado ao princípio da legalidade e consagrado na Constituição Federal no art. 5º, inc. XXXVI, lembra que o termo “*ato jurídico perfeito*” pressupõe que a norma passou por todos os trâmites legais, cumprindo os requisitos expressos em lei, assim, ingressando no universo jurídico.

Ressalta que o art. 5º, inc. XXXVI da Constituição Federal afasta a insegurança decorrente de possível edição de normas sobre determinado assunto, produzida posteriormente, garantindo-lhes como regra que os efeitos resultantes da legislação à época, permaneçam estáticas proporcionando a máxima segurança e estabilidade entre as partes, preservando o direito tratado constitucionalmente.

Salienta que o ICMS, ora exigido, possui competência constitucional alçada dos Estados e Distrito Federal, consoante previsão no art. 155, inc. II da Constituição Federal, sendo fonte de receitas

expressivas para os entes arrecadadores e sua regulamentação se dá através de lei complementar, nos termos do § 1º, inc. III do mesmo artigo.

Explana acerca do princípio da seletividade do ICMS, pelo qual se permite o uso de alíquotas diferenciadas, desde que sejam balizados pelo princípio da essencialidade.

Reproduz o art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, e ressalta que acerca da incidência do ICMS no que se refere ao consumo de energia elétrica existe a Súmula 391 do Superior Tribunal de Justiça que assim disciplina *“O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”*.

Assevera ter recolhido o imposto devido sobre as aquisições de energia elétrica, conforme consta na própria autuação a indicação dos valores pagos, que perfazem o montante de R\$ 126.193,44.

Destaca que o art. 400 do RICMS/BA está em descompasso com o previsto no convênio que regula a matéria, sendo que a diferença de imposto que está sendo exigido não tem amparo legal. Portanto, deve ser cancelado o Auto de Infração.

Sobre a *“BASE DE CÁLCULO DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA”*, esclarece que o citado art. 400 do RICMS/BA, dispõe que o ICMS deve ser integrado o montante do próprio imposto, todavia, não da forma como pretendeu fazer a autoridade fiscal.

Explica que o art. 400 dispõe que a base de cálculo do ICMS das operações interestaduais com energia elétrica destinadas ao estado da Bahia adquirida em ambiente de contratação livre deverão ser efetuadas da seguinte maneira: a base de cálculo do imposto não se refere apenas ao valor da nota fiscal de saída, emitida pelo comercializador da energia elétrica, no presente caso representada pela empresa Matriz Comercializadora de Energia Elétrica, mas sim, a um somatório deste e dos demais valores cobrados pelas empresas transmissoras pela conexão e uso dos sistema de transmissão de energia elétrica, consoante previsão expressa do inc. I, alínea “a” do art. 400, que segue transcrito.

Complementa que as notas fiscais emitidas pela Matriz Comercializadora de Energia Elétrica não há incidência de ICMS, pois segundo o art. 155, § 2º, inc. X, alínea “b” da Constituição Federal, cabe ao estado de destino, em sua totalidade, o ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a consumidor final, para emprego em processo de industrialização. Além disso, o art. 7º do Anexo XVIII do RICMS/SP, bem como a Portaria CAT 97/2009, em seu artigo 7º, inc. II, determinam que nota fiscal modelo 1 ou 1-A deve ser emitida sem o destaque de ICMS.

Justifica que por essa razão as notas fiscais de saída, emitidas pela empresa Matrix, não tiveram o ICMS destacado, ou seja, não havia ICMS a ser incluído na base de cálculo pela autuada nas aquisições de energia elétrica, sendo que a autuação pretende distorcer os conceitos legais que preveem que deve haver a integração do montante no próprio imposto.

Acrescenta não haver a incidência do ICMS por dentro em uma nota fiscal que não teve destaque de ICMS, pois a inclusão do ICMS, por dentro, deve ocorrer nas operações de aquisições que efetivamente tiveram ICMS.

Pondera que isto não significa que as notas emitidas pelas empresas transmissoras pela conexão e uso dos sistemas de transmissão não tenham a incidência do ICMS. O imposto destacado pelas empresas distribuidoras de energia deve ser recolhido para a Bahia, conforme prevê o § 3º, do art. 400 do RICMS/BA, que determina que as distribuidoras da energia são responsáveis pelo pagamento do imposto, sobre essa parte relativa ao uso da rede de distribuição.

Finaliza que para se chegar à base de cálculo do ICMS, devido nessa operação, não se toma por base apenas a nota fiscal de saída, relativa a aquisição da energia oriunda de outra unidade da Federação, visto que parte dessa base, também contém os montantes devidos pelo uso dos sistemas de transmissão da energia elétrica. Para essa segunda parte da base de cálculo, haverá

sim uma nota fiscal emitida com destaque do ICMS devido, nos estritos termos do § 3º, do art. 400, do RICMS/BA.

Sinaliza que se por um lado o *caput* do art. 400 determina que para apuração da base de cálculo do ICMS devem ser somados os valores cobrados pela comercializadora de energia, bem como os valores cobrados por todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, o supracitado § 3º já determina que sobre a parcela da base de cálculo pelo uso da rede de distribuição, o imposto fica sob responsabilidade da empresa distribuidora de energia.

Conclui que a base de cálculo que utilizou está correta, visto que não havia ICMS a ser incluído, tomando por base a nota de fiscal de remessa emitida pela fornecedora em São Paulo, pois esta nota fiscal não tinha o destaque do imposto, logo, em que pese haver situações em que o ICMS energia elétrica tenha sido destacado na nota fiscal, no caso concreto, não havia incidência de imposto a ser incluído na base de cálculo do imposto devido, uma vez que a determinação de inclusão do montante do próprio imposto, no caso da distribuidora, foi excetuada pela redação do § 3º do art. 400 do RICMS/BA, de forma que a empresa distribuidora recolhe o ICMS diretamente ao estado da Bahia.

Destaca que a legislação baiana prevê que a emissão da nota fiscal avulsa, com a entrada da energia adquirida em ambiente de contratação livre, deverá ser feita até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações e o prazo para recolhimento do imposto conforme previsto no art. 332, inc. XVI do RICMS/BA.

Apona que o prazo é este, visto que a base de cálculo a ser apurada não tem relação apenas com a nota fiscal de saída, emitida pela empresa comercializadora de energia. Como se trata de uma composição de valores, que nem sempre são emitidas de forma simultânea, a legislação confere ao contribuinte esse prazo de *“último dia útil do segundo mês subsequente ao da entrada da energia”*.

Finaliza que a legislação invocada pelo autuante não determina que o ICMS, que não incidiu na operação interestadual, seja incluído, por dentro, na apuração do ICMS devido pela aquisição da energia, por empresas sediadas na Bahia.

Entende haver situações distintas, em que pode ter o destaque do ICMS devido em alguma operação, como por exemplo, naquele contrato firmado entre o consumidor livre e o agente de distribuição e transmissão da energia elétrica. Todavia, nos casos em que a nota de saída da energia elétrica, emitida pela comercializadora, não tiver destaque do ICMS, não há que se falar em inclusão do próprio montante do ICMS devido na base, visto que esse ICMS não era devido na citada operação, ou seja, não havia incidência, sendo inaceitável a exigência de inclusão desta na base de cálculo do ICMS.

Sob o tópico *“DA LEI COMPLEMENTAR Nº 194/2022 E OS EFEITOS SOBRE A PRESENTE AUTUAÇÃO”*, conta que em 23/06/2022, antes da lavratura do Auto de Infração foi publicada a Lei Complementar nº 194, estabelecendo que, para fins da incidência do ICMS nas operações com combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos, assim as operações com energia elétrica, combustíveis e serviços de comunicação deverão ser tributadas pela alíquota de 18%, não se aplicando, também, a incidência do percentual de 2% destinados ao Fundo de Combate à Pobreza, fato que diz significar que a cobrança dessa diferença de ICMS, que computou a alíquota de 25%, acrescida do adicional de 2% relativo ao citado fundo é descabida e está em descompasso com o que foi estabelecido pela referida lei complementar.

Explica que isso decorre da matriz constitucional do ICMS que possui alguns critérios para a incidência tributária, dentre os quais está a chamada seletividade, cenário em que foi proferido o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, no Tema 745/STF, reproduzido.

Afirma que a Lei Complementar nº 194/22 veio para chancelar essa mudança de paradigma, fazendo com que os estados tivessem obrigatoriamente que observar que a energia elétrica é um produto essencial e por isso as alíquotas de ICMS incidentes sobre esse bem essencial não pudessem ser maiores que as alíquotas gerais do ICMS. Portanto, o estado da Bahia jamais poderia constituir este Auto de Infração para cobrança da diferença no recolhimento do ICMS decorrente da aquisição de energia elétrica considerando a alíquota de 27%, que se mostra inconstitucional e sugere que as alíquotas praticadas na Bahia deveriam ser mais baixas por se tratar de serviços mais essenciais.

Argumenta que tendo o Auto de Infração sido lavrado após a publicação da Lei Complementar nº 194/22, o cálculo efetuado já estava sob a égide também do entendimento do STF. Portanto, a apuração da diferença no recolhimento do ICMS deveria já observar a alíquota de 18% vigente do estado, sob pena de afronta aos princípios constitucionais da essencialidade e relevância, além do desrespeito a citada lei complementar.

Aduz que a lavratura de Auto de Infração inaugura uma nova hipótese de incidência tributária, vez que há a constituição de um crédito tributário não reconhecido pelo contribuinte à época da ocorrência dos fatos geradores, cuja hipótese de ocorrência é oriunda do poder discricionário e vinculado da fiscalização estadual, que deveria estar subordinada à legislação tributária vigente.

Aponta que o lançamento, inobstante sua relevância para o Direito Tributário, é objeto de intermináveis discussões no seio jurídico, faz longa explanação acerca do tema, transcreve lição de Paulo de Barros Carvalho e sendo caracterizado como ato constitutivo, cabe ao Fisco constituir o fato jurídico tributário e a obrigação, criando relações jurídicas novas, é vinculado, pelo fato de o agente público não atuar subjetivamente devendo pautar a sua conduta nos estritos termos legais, observando os princípios da legalidade, da verdadeira garantia de respeito aos direitos individuais, conforme doutrina transcrita de Maria Sylvia Zanella Di Pietro.

Conclui que, por ser a lavratura do Auto de Infração um ato administrativo vinculado, que constitui uma nova hipótese de incidência tributária que supostamente não foi observada pelo contribuinte, deve estar adstrito à lei tributária vigente, que assegurou a aplicação da alíquota de 18% para o fornecimento de energia elétrica e consequentemente a cobrança da multa se mostra errônea, pois calculada em percentual elevado e com a aplicação de alíquota impraticável de 27%, em vez de 18%, desconsiderando o contexto jurídico.

Lembra a possibilidade de a lei tributária retroagir quando for mais benéfica para o contribuinte em matéria de infração, sendo uma verdadeira exceção ao princípio irretroatividade tributária, no mínimo, a aplicação da multa já deveria ser calculada considerando a alíquota menor do ICMS exigido. Portanto, espera, caso não ocorra o acolhimento integral das razões expostas, que ocorra, no mínimo um recálculo da diferença de imposto exigido, bem como da multa aplicada, de forma que seja considerada a alíquota máxima de 18% nas aquisições de energia elétrica.

Ao tratar da multa sugerida, indica que a cobrança corresponde aproximadamente 60% do valor das operações que, como já visto, foram regulares, com atendimento à legislação, cujo caráter é confiscatório e desproporcional, em afronta ao estabelecido pela Constituição como limitação ao Poder de Tributar dos entes federativos.

Aponta ser evidente a ausência de razoabilidade da multa aplicada e que a punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger. Portanto, entende que deve ser cancelada a multa ora exigida, por se revestir de caráter evidentemente confiscatório.

Conclui ter demonstrado a impertinência da multa, devendo ser diminuída ao patamar máximo de 10%, diante da sua natureza confiscatória, ou, caso assim não entenda os Julgadores, a patamar proporcional, razoável e não confiscatório.

Informa que realizou o depósito administrativo do crédito tributário em discussão, com a redução de multa de 90%, considerando a possibilidade prevista no art. 92 do Decreto nº 7.629/99, cujo comprovante de recolhimento segue anexada à defesa, efetuado em 30/11/2022, no valor de R\$ 56.813,89, com o objetivo de estancar a fluência dos acréscimos moratórios e atualização monetária, bem como para garantir a redução da multa prevista, em função do momento do pagamento do débito, na remota hipótese de não serem acatados os argumentos acima aduzidos.

Requer desde já a devolução da quantia depositada, nos termos do art. 94 do RPAF/99, caso não sejam acatados os argumentos da defesa.

Requer ainda que seja julgado improcedente o Auto de Infração e subsidiariamente, considerando a publicação da Lei Complementar nº 194/22, espera que, caso não ocorra o acolhimento integral das razões expostas, que ocorra, no mínimo, um recálculo da diferença de imposto exigido, bem como da multa aplicada, de forma que seja considerada a alíquota máxima de 18% nas aquisições de energia elétrica.

Finalmente, caso não acatados os demais argumentos, pugna pela redução da multa aplicada a percentuais não confiscatórios.

Postula, outrossim, pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, para demonstrar a veracidade dos fatos alegados na defesa, como a apresentação de novos documentos, realização de diligências, perícia técnica, além de outras que se fizerem necessárias.

Por derradeiro, requer que as intimações relativas ao presente Auto de Infração sejam realizadas em seu nome da sua procuradora, nos endereços que indica.

O autuante prestou a informação fiscal às fls. 120 a 122, onde inicialmente transcreveu a infração, fez um breve relato dos fatos e dos argumentos da defesa.

Quanto aos argumentos sobre a Lei Complementar nº 194/2022 e a Lei Complementar nº 87/96 que passou a considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo e, conseqüentemente vedando aos estados a aplicação de alíquota majorada, ou seja, acima da alíquota padrão de 18%, salienta que esta decisão foi modulada e produzirá efeitos a partir de 2024, exceto para aquelas ações que já haviam sido ajuizadas até 05/02/2021.

Em relação a arguida severidade da multa aplicada e o seu caráter confiscatório e desproporcional em afronta a Constituição Federal, no seu art. 150, além de não haver a intenção do contribuinte em fraudar, informa que tal discussão escapa aos limites do trabalho da fiscalização, tendo em vista que lhe cabe exclusivamente aplicar a lei vigente.

Registra a informação da autuada que realizou o depósito administrativo do crédito tributário com a redução de 90%, no valor de R\$ 56.813,89, em 30/11/2022, assim como os demais pedidos.

Quanto ao pedido de realização de diligência e perícia fiscal, informa ser totalmente contrário, pois a solicitação é descabida, em virtude de não encontrar nenhum amparo legal para sua concessão no RPAF, conforme art. 147, inc. II.

Conclui que diante do exposto, ratifica os valores do exigidos no Auto de Infração, esperando que esse Colendo Conselho julgue procedente o processo administrativo, por estar embasado na legislação que regulamenta a matéria.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputou ao sujeito passivo a acusação de uma infração à legislação do ICMS, tempestivamente impugnada.

A autuada é contribuinte do ICMS, desenvolve a atividade econômica principal de fabricação de fogões, refrigeradores e máquinas de lavar e secar para uso doméstico, peças e acessórios, é inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, estabelecido no município de Feira de Santana/BA.

O início da ação fiscal foi comunicado ao contribuinte em 27/10/2022, conforme recibo de arquivos eletrônicos, fl. 05, e intimado para quitar o débito levantado no presente Auto de Infração ou apresentar defesa administrativa em 07/11/2022, através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fls. 06, 07, 11 e 12, oportunidade que recebeu os demonstrativos de débito analítico e sintético, apensados aos autos na forma impressa, fl. 04 e gravado em arquivo eletrônico no CD, fl. 08, contendo todos os dados e informações necessários ao entendimento da infração e do cálculo do *quantum* apurado.

O lançamento atende a todas as exigências legais e regulamentares previstas no Código Tributário Nacional, na Lei nº 3.956/81 – COTEB e no RPAF/99, uma vez que foi constituído por autoridade administrativa competente, consta determinada a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e a proposta a aplicação da penalidade com base na Lei nº 7.014/96.

O devido processo legal foi observado, não existindo qualquer violação aos princípios da ampla defesa e contraditório do contribuinte, de forma que o processo administrativo fiscal, encontra-se apto a surtir os efeitos legais pretendidos, isento de quaisquer máculas que o possa inquinare de nulidades.

Indefiro o pedido de diligência, com base no art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, por considerar suficientes para a formação de minha convicção, os elementos contidos nos autos e também o pedido de perícia técnica, com base no inc. II, alínea “b” citado artigo, uma vez que se tal providencia se mostra desnecessária em vista de outras provas produzidas.

A defesa fundamentou suas razões para a alegada improcedência da exação, discordando exclusivamente da metodologia de cálculo do imposto devido, fundamentada na tese de que não se inclui o ICMS da operação de aquisição de energia elétrica, na sua própria base de cálculo, baseada nos seguintes pontos:

- i) Embora a fiscalização tenha alegado que a autuação tem fundamento de validade no RICMS/BA e no Convênio ICMS 77/2011, o estado da Bahia estaria promovendo um alargamento da base de cálculo do ICMS devido na aquisição de energia elétrica, quando determina a inclusão do próprio imposto na base de cálculo, vez que o Convênio ICMS 77/2011 não prevê tal inclusão;
- ii) Existe a Súmula 391 do STJ: “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.”, portanto, a base de cálculo do ICMS importa no valor da operação, o preço do serviço ou o valor total da importação sendo as alíquotas são determinadas pela lei estadual, observada a competência do Senado Federal para limitá-las;
- iii) Existem notas fiscais de aquisição de energia elétrica, a exemplo das emitidas pela empresa Matriz Comercializadora de Energia Elétrica, nas quais não há incidência de ICMS, com base no art. 155, § 2º, inc. X, alínea “b” da Constituição Federal e no art. 7º do Anexo XVIII do RICMS/SP, determinando que a nota fiscal deve ser emitida sem o destaque de ICMS. Assim, não havendo ICMS a ser incluído na base de cálculo nas aquisições de energia elétrica, não há a incidência do ICMS por dentro em uma nota fiscal que não teve destaque do imposto;
- iv) O imposto destacado pelas empresas distribuidoras de energia deve ser recolhido para a Bahia, conforme prevê o § 3º, do art. 400, do RICMS/BA, ao determinar que as distribuidoras da energia são responsáveis pelo pagamento do imposto, sobre essa parte relativa ao uso da rede de distribuição;

- v) Há situações em que o ICMS energia elétrica foi destacado na nota fiscal, porém, não havia incidência de imposto a ser incluído na base de cálculo do imposto devido, uma vez que a determinação de inclusão do montante do próprio imposto, no caso da distribuidora, foi excetuada pela redação do § 3º do art. 400 do RICMS/BA, de forma que a empresa distribuidora recolhe o ICMS diretamente para a Bahia.

Por fim, entende que utilizou o cálculo correto para determinar o valor da base de cálculo utilizada, visto que não havia ICMS a ser incluído, tomando por base a nota de fiscal de remessa de energia, emitida pela empresa comercializadora em São Paulo, pois esta nota fiscal não tinha o destaque do ICMS.

Portanto, a questão central é a determinação da base de cálculo do ICMS devido à aquisição de energia elétrica em ambiente de contratação livre, matéria que se encontra disciplinada no art. 400, §§ 2º e 3º do RICMS/2012, *in verbis*:

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. (...)

§ 2º O adquirente deverá recolher o ICMS devido em documento de arrecadação em separado, no prazo previsto no inciso XVI do art. 332.

§ 3º A empresa distribuidora de energia elétrica fica responsável pelo pagamento do imposto devido sobre a parcela da base de cálculo pelo uso da sua rede de distribuição por força da execução de contratos de conexão e de uso de rede.

Da interpretação dos dispositivos transcritos, é fato que o cálculo do ICMS relativo à energia elétrica adquirida em ambiente de contratação livre tomará por base o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica, acrescido do valor total pago a todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão, aos quais deve ser integrado o montante do próprio imposto.

O valor pago a título de TUST - Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão, portanto, deve compor a base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica.

A alíquota a ser aplicada será aquela prevista no art. 16, inc. II, alínea “i”, c/com o art. 16-A da Lei nº 7.014/96, ou seja, 27%, que corresponde à alíquota de 25% acrescida de dois pontos percentuais relativos ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza – FUNCEP.

Contudo, lembro que as operações com energia elétrica destinadas à atividade industrial são alcançadas pelo benefício fiscal da redução da base de cálculo no percentual de 52%, conforme estabelecido no art. 268, inc. XVII, alínea “a”, item 1 do RICMS/2012:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo: (...)

XVII - das operações com energia elétrica, de acordo com os seguintes percentuais:

a) 52%, quando:

1 - destinada às classes de consumo industrial e rural;

Saliento que o levantamento realizado pelo autuante se mostra perfeitamente ajustado aos ditames legais e regulamentares, na composição da base de cálculo, na aplicação da alíquota assim como foi considerada a redução da base de cálculo de 52%. Ou seja, o Auto de Infração exige o ICMS com base e fundamentado na legislação baiana.

A defesa, para contestar a formação da base de cálculo do imposto, aduziu que o estado da Bahia, através de sua legislação, “*está promovendo um alargamento da base de cálculo do ICMS devido na aquisição de energia elétrica, pois determina a inclusão do próprio imposto na base, ao passo que o Convênio nº 77/2011 não prevê tal inclusão*”.

Nesse aspecto, ressalto o caráter vinculante e obrigatório da atividade administrativa de lançamento, consoante previsto no art. 142, parágrafo único do CTN que assim estabelece: “*A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*”.

Portanto, a autoridade administrativa, aplicou o regular roteiro de auditoria e calculou o imposto devido em estrita observância aos parâmetros estabelecidos na legislação, descabendo fazer qualquer reparo nesse aspecto.

Também saliento que nos julgamentos de contenciosos administrativos fiscais os julgadores devem observar o que prevê o art. 125, incisos I e III da Lei nº 3.956/81 – COTEB:

Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade; (...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Assim sendo, estando a forma de cálculo estabelecida no RICMS/2012 – Decreto nº 13.780/2012, não pode o Auditor Fiscal autuante o ignorar, tampouco os julgadores decidirem contrário à esta norma regulamentar.

Quanto a arguição acerca da existência da Súmula 391 do STJ: “*O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.*”, destaco que súmula trata da incidência do ICMS apenas na parcela da energia elétrica utilizada, sendo que a jurisprudência atualmente é pacífica, entendendo que o ICMS não pode ter como fato gerador, a assinatura do contrato referente à demanda de potência e, muito menos, como base de cálculo, o valor total desse contrato.

O fato gerador é a circulação efetiva da mercadoria, no caso, a energia, sua base de cálculo, o valor que corresponde ao consumo. Portanto, a mera disponibilização da energia ao consumidor não representa hipótese de incidência do imposto. É disso que trata a citada súmula do STJ.

Como se vê a da Súmula 391 do STJ, aborda matéria alheia a autuação.

A defesa argumentou ainda que antes da lavratura do Auto de Infração, foi publicada a Lei Complementar nº 194/2022, estabelecendo que, para fins da incidência do ICMS nas operações com combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.

Assim, as operações com energia elétrica, combustíveis e serviços de comunicação deverão ser tributadas pela alíquota de 18%, e excluída a incidência do percentual de 2% destinados ao FUNCEP, em observância ao princípio da seletividade do ICMS.

Em seguida foi proferido o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, no Tema 745/STF.

A defesa afirmou que lavratura do Auto de Infração, em discussão, constituiu uma nova hipótese de incidência tributária sem observar que o contribuinte, deve se submeter à lei tributária vigente, que assegura a aplicação da alíquota de 18% para o fornecimento de energia elétrica.

Sobre tal argumento, ressalto que efetivamente foi sancionada a Lei Complementar nº 194/2022, que prevê a essencialidade dos combustíveis, da energia elétrica, das telecomunicações e do transporte coletivo à luz do ICMS, e veda aos Estados e ao Distrito Federal a aplicação de alíquota majorada para os referidos bens e serviços, ou seja, acima da alíquota de 18%.

O STF, em análise do Tema 745, julgou inconstitucionais as previsões legais da legislação catarinense e distrital que impunham alíquota de 25% para energia elétrica e comunicação. Contudo, esta decisão foi modulada e produzirá efeitos a partir de 2024, exceto para aquelas ações que já haviam sido ajuizadas até 05/02/2021.

Os fatos geradores alcançados no Auto de Infração ocorreram em 2019 e 2020, portanto, antes da vigência da citada lei complementar, assim, inaplicável ao caso concreto.

Dessa forma, não tem sustentação legal a expectativa da defesa que, caso não se acolha integralmente as razões expostas, considerar a possibilidade de a lei tributária retroagir, por ser mais benéfica para o contribuinte em matéria de infração e que ocorra no mínimo um recálculo da diferença de imposto exigido, bem como da multa aplicada, de forma que seja considerada a alíquota máxima de 18% nas aquisições de energia elétrica.

Sobre tal pretensão da defesa, lembro o princípio da irretroatividade da lei tributária, corolário do princípio constitucional geral de que a lei nova não pode vir a prejudicar direitos já adquiridos e atos jurídicos aperfeiçoados, previsto na Constituição Federal, art. 5º, inc. XXXVI.

O princípio da irretroatividade tributária está contemplado nos artigos 105 e 106 do CTN:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, a irretroatividade da lei tributária admite duas exceções para se admitir que lei tributária retroagirá: (i) quando for interpretativa, ou seja, aquela promulgada para explicar uma lei anterior; e (ii) quando for mais benéfica para o contribuinte em matéria de infração, desde que o ato não tenha sido definitivamente julgado.

Lei tributária mais benéfica em relação a pagamento de tributos não retroage, portanto, a retroatividade é inaplicável ao caso.

Quanto a alegada impertinência da multa sugerida e do pedido para que seja diminuída ao patamar máximo de 10%, diante da sua manifesta natureza confiscatória, ou, caso assim não entenda os julgadores, a patamar proporcional, razoável e não confiscatório, lembro que a multa proposta é prevista na Lei nº 7.014/96 tipificada para a infração apurada.

Como dito linhas acima, os órgãos de julgamentos administrativos estão impedidos, por força do art. 125 do COTEB de negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, assim como previsto no art. 167, inc. III do RPAF/99.

Também não compete aos órgãos de julgamento administrativo decidir pela redução ou dispensa das multas por descumprimento de obrigação acessória, desde que comprovado que as infrações não tenham sido praticadas com dolo, fraude ou simulação e não tenham concorrido para a falta de recolhimento do imposto, tendo em vista que o art. 81 do COTEB, foi revogado tacitamente pela Lei nº 4.826/89/89, com efeitos até 28/02/1989.

Ademais, no caso concreto não se trata de multa por descumprimento de obrigação acessória, portanto, não aplicável também o disposto no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, vez que, este dispositivo também foi revogado pela Lei nº 14.183/19, com efeitos a partir de 13/12/2019, cuja redação originária, assim previa: “§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.”, razão pela qual, indefiro o pedido.

Quanto ao pedido de devolução do valor do depósito administrativo, fica indeferido, tendo em vista que esta decisão não tem caráter definitivo, eis que ainda cabe recurso voluntário dirigido a uma das Câmaras deste CONSEF, tampouco o julgamento decidiu para improcedência da autuação, portanto, não encontra respaldo nos artigos 93 e 94 do RPAF/99.

Em atenção ao pedido para que as intimações relativas ao presente Auto de Infração sejam realizadas em seu nome e da sua procuradora, nos endereços que indicou, lembro que a intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, conforme previsto no art. 108 do RPAF/99, podendo ser realizada por meio de mensagem eletrônica postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298929.0049/22-9**, lavrado contra **COLOR VISÃO DO BRASIL INDÚSTRIA ACRÍLICA LIMITADA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 46.674,28** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR