

A. I. N° - 298633.0018/23-5  
AUTUADO - NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA  
AUTUANTE - ÂNGELA MARIA MENEZES BARROS  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 08/11/2023

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACORDÃO JJF N° 0166-01/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. CONTRATO FIRMADO EM AMBIENTE DE CONTRATACÃO LIVRE – ACL. FALTA DE RECOLHIMENTO 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 não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração lavrado em 07/03/2023, exige ICMS no valor histórico de R\$ 182.272,34, acrescido da multa de 60%, imputando ao autuado a seguinte irregularidade:

**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”.

Período: março a dezembro de 2018; janeiro a dezembro de 2019; e janeiro a dezembro de 2020.

Enquadramento Legal: artigos 400 e 401 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12 c/c alínea "i" do Inciso II do art. 16; art. 16-A, Inc. V; § 1º do art. 17 e Inciso III, do art. 34, da Lei 7.014/96 c/c Cláusulas 1<sup>a</sup>, 2<sup>a</sup> e Inciso I, da Cláusula 3<sup>a</sup> do Convênio ICMS 77/2011.

Multa Aplicada: art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 17/03/23 (DT-e à fl. 23), e ingressou com defesa administrativa em 12/05/2023 (via Sedex), peça processual que se encontra anexada às fls. 30 a 35 (frente e verso). A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu advogado, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumentos de procuração e substabelecimento, constantes nos Autos às fls. 38 a 41.

A Impugnante inicia sua peça defensiva abordando sua tempestividade, além de fazer um breve resumo sobre a acusação fiscal.

Em seguida diz que ao consultar o histórico da intimação, constatou que a diferença no recolhimento exigida na autuação é devido ao questionamento a respeito da forma de aplicação da alíquota e apuração da redução de 52% na base de cálculo do imposto, prevista no inciso XVII do art. 268 do RICMS.

Acrescenta que o erro apontado pelo fisco decorre da inclusão do ICMS em sua própria Base de Cálculo e na determinação da alíquota a ser adotada, ou seja, que a empresa autuada, ao incluir o ICMS na própria base de cálculo (Cálculo "Por dentro"), deveria fazê-lo utilizando a alíquota cheia de 27% e não a alíquota efetiva de 12,96%.

Na sequência faz considerações sobre as aquisições de energia elétrica interestaduais, expondo inicialmente que como forma de beneficiar os estados não produtores de energia elétrica, o ICMS

nessas operações somente será devido ao Estado onde ocorrer o efetivo consumo (conforme previsto no art. 155, inciso II, § 2º, inc. X, alínea b da C.F.).

Pontua que como consequência, quando ocorre a aquisição da energia elétrica para consumo no estado destinatário, o montante do imposto não se encontra embutido na base de cálculo do imposto, devendo o contribuinte, ao efetuar a aquisição, fazer o recálculo do valor da operação para incluir esse ICMS na própria base de cálculo e apurando assim o montante a ser recolhido, na sistemática conhecida ordinariamente como cálculo "por dentro"

Comenta que na legislação baiana essa sujeição passiva está prevista no disposto no art. 4º, inciso VIII c/c art. 5, IV, ambos da Lei 7.014/96.

Lembra que a apuração desse ICMS a ser incluído na própria base de cálculo nas aquisições de energia elétrica interestaduais contratados em ambiente de contratação livre é regulado pelo artigo 400 do RICMS/12, que traz à colação.

Considera que o Regulamento de ICMS do Estado da Bahia não traz qualquer disposição sobre a forma como esse cálculo deve ser realizado, e que apenas traz a indicação de que as operações "devem ser integradas pelo montante do próprio imposto".

Entende que buscando minorar os impactos da tributação sobre os bens de consumo produzidos no Estado, o RICMS no inciso XVII do art. 268 prevê uma isenção parcial na modalidade de redução de base de cálculo de 52%, diminuindo a incidência do ICMS originalmente previsto em 27% sobre o valor da operação, para 12,96%.

Explica que no momento da inclusão do ICMS sobre a própria base de cálculo, o autuado antecipa a aplicação desse percentual de redução na carga tributária, aplicando-o já sobre a base de cálculo "primitiva" (valor da nota fiscal sem o ICMS), incluindo o ICMS de forma a incidir sobre a própria base de cálculo, considerando a carga efetiva de 12,96%, afirmando ser essa a finalidade última prevista na norma isentiva.

Enfatiza que não indicando se a redução da base de cálculo deveria ser aplicada sobre a base de cálculo primitiva ou se apenas sobre a base de cálculo ajustada, há uma lacuna normativa que diz ter originado um ambiente de insegurança jurídica.

Pontua que a fiscalização baiana, não obstante a falta de previsão legal para tanto, entende que essa redução da base de cálculo deverá ocorrer apenas em momento posterior, devendo o contribuinte primeiramente apurar a Base de Cálculo com inclusão do ICMS sobre o valor da operação, sem qualquer diminuição decorrente da norma isentiva, levando em conta a carga tributária nominal prevista em lei de 27%, para posteriormente aplicar a redução de 52% e apurar o ICMS devido na operação,

Discorda desse entendimento do fisco e considera que manter o mesmo é uma arbitrariedade, argumentando, ainda, que não há previsão legal e que não se coaduna com os princípios tributários.

Apresenta à fl. 33 (frente e verso), um exemplo numérico visando demonstrar a forma de cálculo que considera a correta, esclarecendo que a partir de uma operação aritmética de multiplicação da parcela tributável (48%) pela alíquota total prevista em lei para a operação (27%), observa-se que o fator de carga tributária real a ser aplicado a operação resultará no montante de 12,96%, representando esse percentual a efetiva carga tributária suportada na operação.

Dessa forma, diz que para incluir o ICMS a fim de que este componha a própria base de cálculo, deve-se dividir o valor constante na nota fiscal que para fins matemáticos representa 100%, por este percentual menos a alíquota prevista para a operação (Valor da Operação + [100% - 12,96%]).

Acrescenta que do resultado dessa subtração  $[100\% - 12,96\% = 87,04\%]$ , apura-se o divisor de 0, 8704 o qual servirá de divisor da operação, e que o produto dessa operação será a base de cálculo ajustada, já refletindo o fator de carga tributária real, sobre o qual será reduzida em 52% e por fim incidirá a alíquota integral prevista em lei de 27%.

Assinala que o percentual de 12,96% utilizado para inclusão sobre o valor da operação apenas reflete a finalidade da lei e a redução de 52% sobre a base de cálculo desde sua origem.

Conclui que a forma de apuração empregada está em perfeita consonância com a finalidade da lei, pontuando que se some a isso o fato de não existir no momento da ocorrência do fato gerador norma que expressamente proibia essa forma de apuração.

Para amparar essa última afirmação acima, faz breve exposição sobre a legislação que disciplinava a tributação das operações de aquisição de energia elétrica interestadual em ACL (Instrução Normativa 34/93), aduzindo que apenas em 28/01/2021 foi editada a Instrução Normativa 01/21, cujo teor transcreve.

Friza que o período autuado foi anterior ao início de vigência da instrução normativa 01/21, e que a partir da edição deste ato normativo, passou a fazer todas as apurações segundo o procedimento lá disposto.

Destaca que se a Sefaz/Bahia viu a necessidade de editar uma Instrução Normativa expressamente determinando a forma de apuração para as operações de aquisição de energia elétrica interestadual, é porque ela reconhece através de ato normativo próprio que a forma de apuração anterior era controvérsia e dava margens a interpretações diversas.

Conclui que não pode o contribuinte agora ser penalizado por ter tão somente respeitado a literalidade da norma em vigor à época dos fatos geradores.

Ao final, requer:

- i) que o Auto de Infração seja declarado improcedente;
- ii) posterior e eventual juntada de documentos adicionais, além de determinação de diligências que a JJF julgue necessárias para este fim;
- iii) que todas as intimações sejam encaminhadas para o endereço Rua Doutor Rubens Gomes Bueno, 691, 26º andar, Várzea de Baixo, São Paulo/SP, CEP nº 04.730-000, em nome de Alex de Oliveira, OAB/SP 405.176.

A autuante presta informação fiscal, à fl. 65, afirmando que não ocorreu nenhum equívoco, por parte do fisco, no que diz respeito ao cálculo da determinação do ICMS a recolher.

Esclarece que a Base de Cálculo do ICMS foi determinada agregando-se à mesma o montante do imposto conforme § 1º, art.13, da Lei Complementar nº 87/96, e que após a determinação da Base de Cálculo, foi aplicada sobre a mesma o benefício da sua redução em 52%, conforme disposto no art. 268, inc. XVII, alínea “a”, 1 do RICMS/BA, aprovado pelo decreto 13.780/2012.

Ou seja, expõe que no cálculo do ICMS, efetuado pela autuante, a Base de Cálculo foi determinada agregando-se a mesma uma carga tributária de 27%, e, após a sua determinação foi aplicada sobre a mesma uma redução de 52% (redução amparada pelo art. 268, inc. XVII, alínea a, 1 do RICMS/BA, aprovado pelo decreto 13780/2012).

Assevera que no cálculo efetuado pelo defensor, a Base de Cálculo foi determinada, agregando-se uma carga de 12,96%, cuja redução diz não ter amparo legal, e que após sua determinação foi aplicada sobre a mesma uma redução de 52% (redução amparada pelo art. 268, inc. XVII, alínea a, 1 do RICMS/BA, aprovado pelo decreto 13.780/2012).

Ao final, consignando que no cálculo da determinação da Base de Cálculo do ICMS, deve ser aplicada uma carga tributária de 27% e não de 12,96%, conforme adotado pelo autuado, requer a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua

base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Foram observados, portanto, todos os requisitos previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Ressalto, ainda, não haver necessidade de diligência, por considerar suficientes para a formação de minha convicção, os elementos contidos nos autos, com base no art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF/99

O presente lançamento de ofício refere-se à exigência de imposto, acusando falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica no estabelecimento autuado, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmada em ambiente de Contratação Livre - ACL.

O autuado alegou que a forma de apuração do ICMS questionado foi corretamente realizada, respeitando a finalidade e os ditames legais para a operação, e que para o período autuado não existia norma regulamentar prescrevendo de forma expressa a forma de como esse cálculo deveria ocorrer.

Em relação às operações em comento, o sujeito passivo adquiriu em outra unidade da Federação energia elétrica via ACL, nos termos definidos nos artigos 268, XVII; 332, XVI, 400 e 403 do RICMS/12.

Segundo o art. 268, XVII, “a” do RICMS/2012, é reduzida a base de cálculo nas operações com energia elétrica, no percentual de 52% quando destinada à classe de consumo industrial e rural.

No cálculo efetuado pelo autuado, a Base de Cálculo foi determinada, agregando-se uma carga de 12,96%, e posteriormente foi aplicada sobre a mesma a redução de 52%, prevista no dispositivo mais acima mencionado.

A autuante, por sua vez, determinou a Base de Cálculo, agregando a mesma uma carga tributária de 27%, e, após a sua determinação foi aplicada sobre a mesma a redução legal de 52%.

Ou seja, a diferença de imposto exigida nos autos é fruto da seguinte questão: se no cálculo da determinação da Base de Cálculo do ICMS, para as operações em comento, deve ser aplicada uma carga tributária de 27% ou de 12,96%, conforme entendimento do autuado.

A princípio observo que a Súmula nº 06 do CONSEF, aprovada em 29/08/2019 estabelece:

*Nos casos de redução de base de cálculo, com carga tributária definida, o imposto a ser incorporado à base de cálculo corresponderá à aplicação da referida carga tributária. Já nos casos de redução de base de cálculo, sem carga tributária definida, o imposto a ser incorporado à base de cálculo corresponderá à aplicação da alíquota prevista para a operação.*

*Jurisprudência Predominante do Conselho da Fazenda do Estado da Bahia. Referência Legislativa: Artigos 266, 267 e 268 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012*

*PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS: Acórdãos CJF nºs: A- 0005-11/19, A-0175-11/19, A-0049-11/19, A-0012-12/17, A-0412-11/14, A-0081-12/18, A-0180.12/14, A-0056.11/14, A-0371-11/14, A-0027-21/09, A-0149-11/14*

Neste contexto, constato que o art. 268, XVII, alínea “a” do RICMS/BA prevê uma redução da base de cálculo de 52%, específico para operações de energia elétrica destinadas ao consumo industrial.

Portanto, tendo a redução da base de carga tributária sido definida regularmente, o imposto deve ser incorporado à base de cálculo para corresponder à aplicação da referida carga tributária, assistindo razão à fiscalização, ao cobrar o crédito tributário que foi recolhido a menos.

O procedimento adotado pelo autuado não tem pertinência, uma vez que reduz a base de cálculo duplamente. A primeira ao determinar a alíquota efetiva e a segunda no cálculo do ICMS por dentro (gross up), o que não está de acordo com a legislação supramencionada, e provoca o recolhimento a menor do imposto, ora exigido.

Por fim, destaco que de acordo com o disposto no art. 167, I do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores, a declaração de inconstitucionalidade; questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida ou negar aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Do exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298633.0018/23-5**, lavrado contra **NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 182.272,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de outubro de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR