

PROCESSO	- A. I. N° 298633.0007/23-3
RECORRENTE	- NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0159-01/23-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTRANET 19.11.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0268-11/24-VD

EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. CONTRATO FIRMADO EM AMBIENTE DE CONTRATACÃO LIVRE – ACL. RECOLHIMENTO A MENOS 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. O ICMS é de responsabilidade do adquirente, conforme art. 400 do RICMS/2012, tem direito a redução da base de cálculo do ICMS prevista no art. 268, inc. XVII, alínea “a”, item “1”, devendo o cálculo do imposto ser efetuado com a aplicação da alíquota de 27%, estabelecida para as operações internas, sobre a base de cálculo indicada no RICMS/2012, reduzida no percentual de 52%, previsto no art. 268, inc. XVII, alínea “a” do RICMS/2012. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela 1ª JJF, nos termos do art. 169, inc. I, alínea “b” do RPAF/99, através do Acórdão JJF nº 0159-01/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 09/01/2023, para exigir crédito tributário no valor de R\$ 109.221,19, em decorrência de uma infração, a saber:

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.

Em anexo, segue demonstrativo relativo à aquisição de energia elétrica no mercado livre de outra UF, no período de novembro de 2019 a abril de 2022.

A decisão da JJF, às fls. 58 a 62, inicialmente salientou que o processo estava revestido das formalidades legais, ressaltou não ser necessário realizar diligências e decidiu pela Procedência da infração, diante das seguintes considerações:

VOTO

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.

Notificado da decisão da JJF, a autuada interpôs o Recurso Voluntário, no qual iniciou demonstrando a tempestividade da petição, relatou os fatos e acrescentou que o Acórdão recorrido negou provimento a impugnação sem fazer a correta correlação entre o precedente e a questão fática.

Explica que o Acórdão entendeu que o procedimento da Recorrente ocasionou uma dupla redução do ICMS: uma no momento do gross-up e outra no momento da redução da base de cálculo, fato que diz não condizer com os fatos.

Completa que a decisão se fundamentou na ausência de competência dos órgãos administrativos para decidir sobre alegações de inconstitucionalidade ou pedidos que indiretamente ocasionariam a retirada de eficácia de lei vigente. Porém, a defesa não cogitou o cancelamento do Auto de Infração por inconstitucionalidade de preceito normativo. Pelo contrário, a alegação foi de lacuna normativa, ponto esse não abordado na decisão, revelando-se uma omissão.

Acusa o Acórdão de não ter enfrentado todos os argumentos da defesa, dentre eles a ausência de norma específica que fundamentaria o cálculo do Fisco e questiona se o procedimento estava correto e previsto em lei, porque em 2021 foi emitida a Instrução Normativa 01/2021, instruindo os contribuintes como efetuar a apuração do ICMS para esses casos, primeiramente incluindo a alíquota cheia para em seguida efetuar a redução de base de cálculo.

Considera, portanto, que a omissão do órgão julgador justificaria a interposição do recurso.

Repisa que a defesa não argumentou a necessidade de cancelamento do Auto de Infração por inconstitucionalidade, e sim alegando a existência de lacuna normativa, conforme trecho da defesa reproduzida: “*Dante do exposto, pede e espera que a presente Impugnação Administrativa seja conhecida e integralmente provida, para declarar a improcedência do Auto de Infração nº 2986330007/23-3 já que demonstrado que a forma de apuração do ICMS incidente sobre as aquisições de energia elétrica de origem interestadual negociada em ambiente de contratação livre foi corretamente realizada, respeitando a finalidade e os ditames legais para a operação, além disso resta comprovado que para o período autuado não existia norma regulamentar prescrevendo de forma expressa a forma de como esse cálculo deveria ocorrer.*”.

Conclui que não há congruência entre as matérias alegadas na defesa e os fundamentos da decisão, configurando-se violação aos Princípios do Contradictório e da Ampla Defesa, instrumentalizados através das decisões fundamentadas dos órgãos judiciais e administrativos.

Acrescenta que o art. 489 do Código de Processo Civil traz exceções quando uma decisão não foi corretamente fundamentada, a aponta a existência de verdadeiro vício de fundamentação, que invalidaria a decisão por ofensa os preceitos da ampla defesa e do contraditório.

Aduz que a declaração de inconstitucionalidade e a lacuna normativa são institutos diametralmente opostos cujos efeitos para cada caso, quando presentes, são distintos.

Explica que na declaração de inconstitucionalidade, tem-se a retirada do dispositivo do ordenamento jurídico e eliminação dos efeitos de lei vigente e validade até então. Já a declaração de lacuna normativa leva aos meios de integração do ordenamento jurídico, aplicando lei similar para fatos não previstos anteriormente.

Complementa haver também vício de fundamentação com relação à hipótese disposta no inciso V do art. 489 do CPC, pois, nesse caso ocorreu no Acórdão a citação de precedente sem a correta correlação com os fatos.

Transcreve trecho do Acórdão referente a fundamentação da decisão, assim como as referências jurisprudências citadas pelo relator e salienta que o precedente indica que, caso o benefício de redução de base de cálculo seja previsto com carga tributária definida, a alíquota a ser incorporada à base de cálculo corresponde à carga efetiva prevista pela legislação. Porém, se o benefício de redução de base de cálculo for previsto sem a menção à carga efetiva, a alíquota a ser incorporada será a alíquota prevista originalmente na legislação.

Aponta que o Acórdão deveria demonstrar se o benefício de redução de base de cálculo em questão é ou não um benefício com carga tributária definida. Porém, se limitou a expor as razões conforme trecho reproduzido e conclui que o fato demonstra que a decisão não mencionou se o benefício em questão é ou não considerado com carga tributária definida, ou seja, ela não menciona o ponto principal para a subsunção do fato ao precedente indicado, limitando-se a descrever seus efeitos, ou seja, de que o benefício deveria ser calculado tomando-se por base a alíquota integral prevista para a operação.

Aponta ser este outro vício de fundamentação, pois o Código de Processo Civil não admite a menção a precedente sem a correta correlação entre ele e o fato. Assim, defende que deverá ser reconhecido *error in procedendo* da decisão. Assim, defende que o processo administrativo retorne à primeira instância para nova decisão.

No tópico “*Da Alegação de Dupla Redução e Recolhimento a Menor do Imposto*”, na qual o acórdão afirma que o procedimento utilizado pela autuada ocasionaria uma dupla redução do imposto, contesta ao arguir que não se trata de duplo aproveitamento de benefício tributário e sim, em dar a máxima efetividade ao Princípio da Não-Cumulatividade como forma a expurgar resíduos tributários e fazer com que o benefício tributário seja efetiva e integralmente repassado aos próximos da cadeia.

Explica que a finalidade dos benefícios fiscais concedidos para o setor industrial envolve, em sua

grande maioria, benefícios para que os produtos cheguem ao consumidor final em preços módicos e que parte considerável do seu preço não seja composto por impostos. Razão pela qual os benefícios tributários mais relevantes envolvem o setor industrial de alimentos e produção.

Noticia ser notório no Brasil que as excessivas restrições aos créditos no ICMS ocasionam um grande resíduo tributário arcado pelo consumidor final. Assim, a utilização da alíquota efetiva para que seja incluído o imposto à base de cálculo é decorrência do Princípio da Não-Cumulatividade e a máxima efetividade que se deve dar a esse dispositivo constitucional.

Pede e espera que o Recurso Voluntário seja conhecido e integralmente provido, para reconhecer o erro de procedimento por ausência de fundamentação por omissão e devolver a processo para nova decisão e manifestação quanto a todos os argumentos expostos na impugnação; ou que seja reconhecida o *error in judicando*, devolvendo ao Conselho todos os argumentos trazidos na impugnação para que seja cassado o Acórdão e proferido um novo, julgando improcedente o Auto de Infração.

Requer que todas as intimações sejam encaminhadas para o endereço indicado, em nome de Patrono da Recorrente.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a decisão da Primeira Instância, relativa à infração julgada Procedente, que exige o ICMS de R\$ 109.221,19, acrescido de multa decorrente da falta de recolhimento do imposto incidente sobre a entrada de energia elétrica no estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em ambiente de contratação livre - ACL.

Inicialmente, constato que o Processo Administrativo Fiscal preenche todas as formalidades legais, inexistindo qualquer fato que venha macular o devido processo legal.

A Recorrente é contribuinte do ICMS, estabelecida no município de Feira de Santana/BA, explora a atividade econômica principal de CNAE-Fiscal 1093-7/01 - Fabricação de produtos derivados do cacau e de chocolates, dentre outras secundárias como fabricação de laticínios, de alimentos para animais e de outras bebidas não alcoólicas.

A Recorrente pretende a nulidade da decisão da JJF, sob os seguintes argumentos:

- i) A JJF fundamentou a decisão na ausência de competência dos órgãos administrativos para decidir sobre alegações de constitucionalidade ou pedidos que indiretamente ocasionariam a retirada de eficácia de lei vigente. Contudo, contesta a decisão, uma vez que não pediu o cancelamento do Auto de Infração por constitucionalidade de preceito normativo, e sim devido a uma lacuna normativa, argumento não abordado na decisão;
- ii) O Acórdão não enfrentou todos os argumentos trazidos na defesa, dentre eles a ausência de norma específica acerca do cálculo que o Fisco considerou como correto;
- iii) Não há “*perfeita congruência*” entre as matérias alegadas na defesa com os fundamentos da decisão, configurando-se violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa o que caracteriza vício de fundamentação e invalidam a decisão por ofensa a tais preceitos;
- iv) Há vício de fundamentação conforme previsto no inc. V do art. 489 do CPC, pois o Acórdão deveria demonstrar que o benefício de redução de base de cálculo em questão é ou não, um benefício com carga tributária definida;
- v) Há outro vício de fundamentação, pois o Código de Processo Civil não admite a menção a precedentes sem a correta correlação entre eles e o fato, razão pela qual entende que deve ser reconhecido *error in procedendo* da decisão que deverá ser anulada.

Inicialmente abordo a alegada falta de fundamentação da decisão da JJF e preliminarmente registro em que pese o voto do Relator ser conciso, não identifiquei como verdadeira a alegação

da Recorrente, como veremos.

A necessária fundamentação das decisões judiciais se traduz num princípio previsto na Constituição Federal no seu art. 93, inc. IX, *in verbis*.

Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios: (...)

*IX - todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e **fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade**, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;* (Grifo do relator).

A Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-Lei nº 4.657, de 04/09/1942), prevê no seu art. 20, parágrafo único, incluído pela Lei nº 13.655/2018, que:

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.

Já o Código de Processo Civil – CPC – Lei nº 13.105/2015 trata da matéria nos artigos 10, 11, 371 e 489 sendo que o Supremo Tribunal Federal já se posicionou sobre a matéria no tema de repercussão - Tema 339 do STF: “*O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.*”, que resultou do julgamento do Agravo de Instrumento nº 791292, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

No acórdão recorrido foi demonstrada e explicitada a legislação que regulamenta a tributação nas operações com energia elétrica quando destinada às classes de consumo industrial, cujo entendimento dos julgadores, é esta que deveria ser cumprida em desfavor do entendimento da Recorrente que negou a aplicação da norma regulamentar em razão da publicação em 28/01/2021 da Instrução Normativa nº 01/2021 que esclarece a metodologia de cálculo do ICMS nas operações com energia elétrica, quando aplicar benefício de redução de base de cálculo prevista no art. 268, inc. XVII do RICMS/2012, data a partir da qual, a Recorrente defende que somente seja aplicada a metodologia de cálculo do imposto como entende o Fiscalização.

Explicou ainda o acórdão, a razão de adotar os cálculos como realizados pelo Fiscal em virtude de a vigência de norma regulamentar sobre a matéria e com fundamento na Súmula do CONSEF nº 06 de 29/08/2019.

A justificativa aplicada no acórdão para manter o entendimento do Fisco acerca da metodologia de cálculo do ICMS devido nas operações de aquisição de energia elétrica, no período fiscalizado, se valeu do dispositivo previsto no RPAF/99, art. 167, inc. I, que afasta a competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade, assim como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Fundamento este, que justifica a aplicação da regra prevista no RICMS/2012 para o cálculo do imposto em detrimento do aplicado pela Recorrente, que não respondeu a nenhum pedido de declaração de inconstitucionalidade de norma ou de pedido de exclusão do mundo jurídico de norma vigente, vez que não existiu na defesa, mas tão somente em resposta a insistência da Recorrente em considerar sua metodologia a correta, que implicou no recolhimento a menos do ICMS devido.

Efetivamente o Acórdão não se referiu ao argumento da ausência de norma específica acerca do cálculo que o Fisco considerou como correto, por uma razão muito simples: essa alegada ausência normativa não existe, tendo em vista que o RICMS/2012 no seu art. 268, inc. XVII, alínea “a”, item “1”.

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

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

a) 52%, quando:

I - destinada às classes de consumo industrial e rural;

Ressalto que esta é a redação originária, cujos efeitos perduraram até 22/06/2022, quando foi alterada pelo Decreto nº 21.494/22.

Quanto ao alegado vício de fundamentação, *error in procedendo*, não admitido no Código de Processo Civil, que segundo o recurso, não admite a menção a precedentes sem a correta correlação entre eles e o fato, deduzo que a Recorrente deve estar se referindo a citação da Súmula do CONSEF nº 06 de 29/08/2019, citado pelo relator para fundamentar seu argumento ao se contrapor e esclarecer a 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.*”, tendo em vista o seu enunciado:

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.

Portanto, toda a fundamentação da decisão da JJF, relaciona-se sim com as questões tratadas nos autos e se prestou a demonstrar a assertividade da autuação.

A Recorrente, com suporte no princípio da não-cumulatividade do ICMS, assim justificou seus cálculos do imposto que recolheu referente as operações fiscalizadas: “*na ausência de dispositivo expresso na legislação ordenando que o ‘gross-up’ do ICMS seja feito considerando a alíquota integral e não a alíquota efetiva incidente na operação, já que a época havia muitos questionamentos sobre a forma desse cálculo, tanto que em 2021 fora emitida a Instrução Normativa nº 01/2021 para resolver as dúvidas que pairavam sobre o procedimento.*”, e, portanto, questionou se “*o procedimento estava correto e devidamente prescrito em lei, porque em 2021 foi emitida a Instrução Normativa nº 01/2021...*”

Este argumento recursal pretende claramente se sobrepor uma norma infralegal a uma norma hierarquicamente superior, o Regulamento do ICMS – Decreto nº 13.780/2012.

Oportuno lembrar como trata o Código Tributário Nacional acerca do que vem a ser o termo legislação tributária no seu art. 96 e a seguir, o mesmo CTN define claramente o que vem a ser normas complementares no seu art. 100.

Dessa forma, no inc. I, do art. 100 do CTN se incluem as instruções normativas, cuja definição é ato normativo expedido por uma autoridade com competência estabelecida ou delegada para normatizar uma determinada matéria, no sentido de disciplinar a execução de lei, decreto ou regulamento, sem, no entanto, transpor ou inovar em relação à norma que complementa. Objetiva padronizar rotinas de trabalho e esclarecer procedimentos. Não criam direitos, nem impõem obrigações e penalidades a terceiros.

A Instrução Normativa nº 01/2021, portanto, jamais pretendeu modificar o disposto no art. 268, inc. XVII, alínea “a”, item “I” do RICMS/2012. E nem poderia.

Assim sendo, o argumento da Recorrente, não se sustenta.

Nesse aspecto, e retomando o sentido expressado na Súmula do CONSEF nº 06, importante esclarecer o que vem a ser a expressão “*redução de base de cálculo, com carga tributária definida*”.

É uma expressão que se aplica aos casos em que a legislação determina que a base de cálculo deverá ser reduzida de modo que a carga tributária seja um percentual específico.

Para ilustrar melhor, o RICMS/2012 traz diversos casos como por exemplo o disposto no art. 266, inc. I, alíneas “a” e “b”.

Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:

I - das operações com máquinas, aparelhos e equipamentos:

- a) relacionados no Anexo I do Conv. ICMS 52/91, de forma que a carga tributária seja equivalente a 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento);
- b) relacionados no Anexo II do Conv. ICMS 52/91, de forma que a carga tributária seja equivalente a 5,60% (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento) nas operações internas e a 7,0% (sete por cento) nas operações interestaduais. (Grifo do relator)

Observa-se claramente que a expressão “**de forma que a carga tributária seja equivalente a ...**”, se aplica aos casos em que “*o imposto a ser incorporado à base de cálculo corresponderá à aplicação da referida carga tributária.*”.

O dispositivo regulamentar que subsidiou a acusação, (art. 268, inc. XVII, alínea “a”, item “1” do RICMS/2012) não traz tal expressão, de modo que ao citado artigo se aplica aos “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.”, ou seja, ao presente caso se aplica a alíquota prevista na legislação: a alíquota de 27% para depois reduzir a base de cálculo como previsto no RICMS/2012.

O entendimento que serviu de parâmetro para o desenvolvimento do roteiro de auditoria e que resultou no presente lançamento não é novo, como se depreende de respostas à consultas formuladas por contribuintes que atuam no setor industrial, acerca dos procedimentos do cálculo e recolhimento do ICMS decorrente de aquisição interestadual de energia elétrica em ambiente de contratação livre, caso idêntico ao presente, como por exemplo a resposta contida no Parecer nº 40211/2018, emitido em dezembro de 2018, que assim se posicionou frente aos questionamentos da conselente:

“Questão 07: Em relação à supracitada energia elétrica que se entende haver incidência na aquisição interestadual (item 5), a Conselente comprehende que seria aplicável a alíquota interestadual de 7%, e não a alíquota interna de 27%. Isso porque o art. 400 do RICMS/BA trata expressamente de energia adquirida em outra UF e sua redação decorre justamente do Convênio ICMS nº 77/2011, que também foi ratificado por São Paulo e Paraná, diploma esse que autorizou as UFs destinatárias a atribuírem a condição de sujeito passivo por substituição tributária à empresa distribuidora ou ao destinatário diretamente conectado à Rede Básica. E como é bem sabido, a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais depende de acordo específico celebrado entre as UFs (art. 9º da Lei Complementar nº 87/1996), o que ocorre por meio de convênios ou protocolos. Está correto esse entendimento?”

Resposta à questão 07: A regra inserta na Constituição Federal (art. 155, § 2º, X, ‘b’) e reproduzida na Lei Complementar nº 87/96 (art. 4º, parágrafo único, IV e art. 12, XII), o ICMS não incide na origem; as operações com energia elétrica devem ser tributadas no Estado de destino, ocorrendo o fato gerador da obrigação tributária com a entrada da energia no Estado destinatário, e não na saída do estabelecimento gerador.

Portanto, está equivocado o entendimento da Conselente, o imposto a ser recolhido pelo adquirente para o Estado destinatário deve ser calculado com adoção dos procedimentos prescritos no RICMS, art. 400, e com aplicação da alíquota interna estabelecida na legislação do Estado destinatário para o produto, no caso alíquota de 25%, prevista na Lei 7.014/96, art. 16, inciso II, alínea ‘i’, adicionada de dois pontos percentuais, conforme previsto art. 16-A, vinculados ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Questão 08: Em relação à entrada da energia elétrica, havendo incidência na aquisição interestadual (item 5), a Conselente comprehende aplicar-se a redução de base de cálculo em 52%, de que trata o art. 268, inc. XVII, alínea ‘a’, 1, do RICMS/BA, em razão de tal dispositivo não fazer distinção entre operações interestaduais e internas. Esse entendimento está correto?

Resposta à questão 08: Sim. Tratando-se de contribuinte que atua no segmento industrial, o levantamento do imposto incidente sobre as entradas de energia elétrica oriunda de outra unidade da Federação, em ambiente de contratação livre, deve ser feito com adoção dos procedimentos descritos no CAPÍTULO XXXIV do RICMS, em especial no art. 400, e aplicação da redução da base de cálculo no percentual de 52%.”.

Em outro parecer, respondendo ao mesmo questionamento, a Diretoria de Tributação, em 01/04/2019, emitiu o Parecer nº 7665/2019, do qual destaco o seguinte trecho da resposta:

“O imposto devido pela Conselente deve ser calculado com aplicação da alíquota de 27% (vinte e sete por cento), estabelecida para as operações internas, sobre a base de cálculo indicada no artigo 400 do RICMS/BA, reduzida no percentual de 52% (cinquenta e dois por cento), na forma prevista no artigo 268, inciso XVII,

alínea ‘a’ do referido diploma regulamentar, visto se tratar de energia elétrica adquirida para consumo em processo industrial.”

Portanto, não encontra suporte fático, tampouco legal o argumento da Recorrente da suposta “lacuna normativa”, uma das razões que sustentou sua alegação de que o “Acórdão não enfrentou todos os argumentos levantados pelo Autuado, dentre eles a ausência de norma específica fundamentando o cálculo da Fazenda...”, fato que não existiu.

Quanto ao mérito, como bem explicou o Acórdão recorrido, “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”.

Nas operações com energia elétrica, especificamente no caso em análise, a entrada de energia elétrica em estabelecimento industrial, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em ambiente de Contratação Livre – ACL se encontra disciplinado no art. 400 do RICMS/2012, *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.

A antiga redação do art. 400 do RICMS/2012, determinava que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS era da distribuidora de energia elétrica, porém, em 14/08/2014 foi publicado o Decreto nº 15.371, alterando a redação, revogando a responsabilidade tributária da distribuidora de energia elétrica, atribuindo-a unicamente ao consumidor, conforme § 2º do citado artigo:

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

Contudo, a metodologia de cálculo do imposto, no qual deve ser considerada a redução da base de cálculo, prevista no art. 268, inc. XVII, alínea “a” do RICMS/2012 e as alíquotas aplicáveis de 25% prevista no art. 16, inc. II, alínea “i” (vigente até 31/12/2023, revogada pela Lei nº 14.629/23) e 2% referente a arrecadação vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, prevista no art. 16-A, inc. II, todos da Lei nº 7.014/96, não sofreram alterações.

A base de cálculo do ICMS decorrente dessas operações está prevista no art. 17, § 1º, inc. V da citada lei, ou seja, “o valor da operação de que decorrer a entrada”.

Dessa forma, o ICMS deve ser calculado com aplicação da alíquota de 27%, estabelecida para as operações internas, sobre a base de cálculo indicada no artigo 400 do RICMS/2012, reduzida no percentual de 52%, previsto no artigo 268, inciso XVII, alínea “a” do referido RICMS/2012.

Assim, a redução da base de carga tributária estando definida no regulamento, o imposto deve ser incorporado à base de cálculo para corresponder à aplicação da referida carga tributária, como procedeu a Fiscalização.

Diferentemente, a metodologia adotada pela Recorrente não tem respaldo, uma vez que reduz duplamente a base de cálculo, uma quando determina e calcula a alíquota efetiva e a outra quando efetua o cálculo do ICMS por dentro, em claro descumprimento da legislação mencionada, procedimento que resulta no recolhimento a menor do imposto, conforme demonstram os cálculos a seguir.

Tomo como exemplo o valor da operação realizada em novembro de 2019, Nota Fiscal nº 061.769, no valor de R\$ 248.976,08.

Metodologia Utilizada pela Fiscalização

Valor da Nota Fiscal	A	248.976,08
Alíquota Interna	B	27,00%
Fator - cálculo da mercadoria sem o ICMS	C = (1 - B)	0,73

Base de Cálculo com o ICMS por dentro	D = (A / B)	341.063,12
Percentual de Redução da Base de Cálculo do ICMS	E	52,00%
Redução da Base de Cálculo do ICMS	F = D x E	177.352,82
Base de Cálculo Reduzida do ICMS	G = E - F	163.710,30
Alíquota do ICMS	H	25,00%
Alíquota do FUNCEP	I	2,00%
Valor do ICMS Devido	J = G x H%	40.927,57
Valor do FUNCEP	L = G x I%	3.274,21
Total (ICMS + FUNCEP)	M = J + L	44.201,78
Carga Tributária Efetiva do ICMS		16,44%

Metodologia aplicada pela Recorrente

Valor da Nota Fiscal	A	248.976,08
Alíquota Interna - ICMS Normal	B	25,00%
Alíquota Interna - ICMS-FECEP	C	2,00%
Percentual de Redução da Base de Cálculo do ICMS	D	52,00%
Fator de Tributação para inclusão do ICMS “por dentro”	E = 1 - [(1 - D) x (B + C)]	0,8704
Base de Cálculo com o ICMS por dentro	F = D / E	286.047,89
Percentual de Redução da Base de Cálculo do ICMS	G = (1 - D)	48,00%
Base de Cálculo Reduzida do ICMS	H = F x G	137.302,99
Alíquota do ICMS	I	25,00%
Alíquota do FUNCEP	J	2,00%
Valor do ICMS Devido	L = H x I	34.325,75
Valor do FUNCEP	M = H x J	2.746,06
Total (ICMS + FUNCEP)	N = L + M	37.071,81
Carga Tributária Efetiva do ICMS		13,79%

Portanto, resta demonstrado que a Recorrente utilizando uma interpretação sem respaldo na legislação, quantificou o imposto devido decorrente da entrada de energia elétrica, em valores inferiores ao corretamente calculado.

Assim, diante de tais considerações, as razões recursais são insuficientes à reforma da Decisão recorrida.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e mantendo a Decisão recorrida, conforme acima demonstrado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 298633.0007/23-3, lavrado contra NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA., devendo ser intimado a recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 109.221,19, acrescido das multas de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores devidamente pagos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de outubro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS SALAU - REPR. DA PGE/PROFIS