

PROCESSO	- A. I. N° 298929.0054/22-2
RECORRENTE	- INTERCEMENT BRASIL S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3 <sup>a</sup> JJF n° 0164-03/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 22/10/2024

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0395-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL EM AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado que foi efetuado cálculo do imposto de forma equivocada, implicando recolhimento a menos. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência/perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do Acórdão 3<sup>a</sup> JJF N° 0164-03/23-VD, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 04/11/2022, refere-se à exigência de R\$ 205.119,85 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

*Infração 01 – 002.001.024: Falta de recolhimento do 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 fins de seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, constatou-se diferenças do ICMS, nos meses de novembro e dezembro de 2017; janeiro a março de 2018.*

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 12 a 32 do PAF. O Autuante presta informação fiscal às fls. 133 a 137 dos autos.

A JJF concluiu decisão amparada na seguinte fundamentação:

#### VOTO

*O Defendente alegou que da leitura da descrição da infração, apenas foi possível extrair que teria deixado de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, para fim de seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada.*

*Disse que na planilha colacionada à referida autuação, apenas consta uma série de cálculos com o valor supostamente não recolhido, sem qualquer legenda ou explicação, e que a Autoridade Fiscal não anexou ao Auto de Infração qualquer documento ou relatório fiscal que pudesse auxiliar no entendimento da autuação e no detalhamento dos fatos.*

*Também alegou que analisando a redação dos artigos ditos como infringidos, não há como identificar qual infração supostamente teria cometido, visto que se trata de artigos com disposições genéricas e concluiu que o Auto de Infração viola frontalmente a legislação estadual que dispõe sobre o processo administrativo tributário, posto que não especifica detalhadamente a descrição do fato gerador da obrigação correspondente e das circunstâncias em que ocorreu, restando evidente que o lançamento tributário e a lavratura do Auto de Infração realizados pelo Fisco não observaram a legislação e os princípios constitucionais que regem a Administração Tributária, motivo pelo qual este deve ser integralmente anulado.*

*O primeiro ponto tratado pelo Defendente é quanto à questão da formação do auto de infração e do fornecimento de todos os elementos que o acompanham, bem como a necessidade de que a autuação deva conter as informações que possibilitem o entendimento quanto aos fatos que resultaram na exigência do imposto mediante a lavratura do Auto de Infração.*

*Quanto a essa alegação, observo que a autuação fiscal está embasada no levantamento elaborado pelo Autuante (fl. 04 dos autos) e o Defendente demonstrou conhecimento quanto ao resultado desse levantamento, estando comprovado que foi fornecida cópia do “DEMONSTRATIVO DO ICMS DEVIDO”.*

*O motivo da autuação encontra-se descrito na acusação fiscal e se trata de diferenças no recolhimento do ICMS apurado por meio do Demonstrativo anexo, em relação à entrada de energia elétrica adquirida em Ambiente de*

**Contratação Livre.**

Sobre o questionamento defensivo referente ao enquadramento legal, entendo que não houve qualquer prejuízo ao Impugnante, porque o fundamento jurídico adotado foi entendido, considerando que não se exige maiores esforços de interpretação para compreender o motivo da autuação e não implica nulidade o alegado equívoco na indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF-BA/99. A descrição dos fatos e dispositivos regulamentares constantes no Auto de Infração esclarecem a autuação fiscal, e mesmo que tenha sido indicado pelo Autuante dispositivo genérico, como alegou o Defendente, entendo que tal fato não significa que houve aplicação de legislação que não estava em vigor, ficando evidente do que se trata a exigência fiscal.

Como já mencionado, o presente Auto de Infração está embasado no demonstrativo elaborado pelo Autuante, foi fornecida ao Defendente cópia do mencionado demonstrativo, não foi identificado qualquer prejuízo ao Autuado, a infração apurada foi descrita de forma compreensível, foram indicados os dispositivos considerados 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 o levantamento fiscal acostado aos autos, que permite o entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido.

O autuado entendeu a autuação fiscal, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcela que entende ser indevida, se referindo ao levantamento fiscal, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA, para se determinar a nulidade deste lançamento, ficando rejeitada a preliminar de nulidade suscitada nas razões de defesa.

O Defendente requereu a realização de perícia técnica, caso os Julgadores entendam necessária. Sobre essa solicitação, observo que a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essa providência for necessária à convicção dos julgadores, considerando que a solicitação de diligência/perícia visa a instruir o processo com elementos que possibilitem a decisão da lide e se pretende sejam carreados aos autos os documentos e levantamentos necessários para a decisão final.

No caso em exame, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, "a" e "b", do RPAF-BA/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos e não foi constatada qualquer dúvida quanto ao levantamento fiscal, por isso, indefiro o pedido de perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do 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 fins de seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, constatou-se diferenças do ICMS, nos meses de novembro e dezembro de 2017; janeiro a março de 2018.

O Defendente alegou que, provavelmente, a ausência de recolhimento de ICMS apurada pela Fiscalização decorre da utilização da redução da base de cálculo prevista pelo art. 268, XVII, "a" do RICMS/BA, artigo este que em nenhum momento fora citado no auto de infração.

Afirmou que no cálculo do ICMS por dentro, quando a operação goza de redução de base de cálculo, o montante do imposto a ser incluído no cômputo da base de cálculo do ICMS deverá ser calculado considerando os benefícios fiscais que repercutem na carga tributária efetiva da operação.

Explicou que ao realizar o cálculo do ICMS por dentro, é necessário, antes de tudo, incluir o percentual do ICMS na própria base de cálculo, isto é, dentro do valor do próprio produto ou serviço. Disse que a Fiscalização utilizou método de cálculo sem base legal, configurando-se nítida manobra para aumento da arrecadação.

Na informação fiscal, o Autuante esclareceu o motivo da inclusão do ICMS considerando a alíquota de 27%, conforme os dispositivos da Lei 7.014/96 abaixo reproduzidos:

*Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:*

*I - 18% (dezoito por cento) [redação vigente à época dos fatos]:  
[...]*

*Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:*

*[...]  
II - 25% nas operações e prestações relativas a:  
i) energia elétrica;*

*Art. 16-A. As alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 15, com os*

produtos e serviços relacionados nos incisos II, IV, V e VII do art. 16, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Art. 17.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos VI, XI e XI-A do caput deste artigo:

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

Sobre o argumento defensivo de que o montante do imposto a ser incluído no cômputo da base de cálculo do ICMS deverá ser calculado considerando os benefícios fiscais que repercutem na carga tributária efetiva da operação, observo que não se deve confundir redução de base de cálculo com redução de carga tributária.

Existe redução de base de cálculo quando o legislador altera apenas o elemento de mensuração da base imponível. Há redução de alíquota sempre que a alteração se verifica no percentual de cálculo do imposto.

A figura da redução de carga tributária não é nem redução de alíquota, nem redução de base de cálculo, é uma terceira categoria.

O legislador, reconhecendo a distinção entre redução da base de cálculo e redução da carga tributária, pode fazer acrescentar dispositivo legal estipulando limite percentual de redução da carga tributária. No caso em exame, não foi estabelecido qualquer percentual de carga tributária, estando previsto na legislação apenas a redução de base de cálculo.

No cálculo efetuado pelo Autuante e na informação fiscal por ele prestada, compreende-se que foi considerada a alíquota de 27%, conforme estabelecido nos dispositivos legais reproduzidos neste voto (art. 16 e 16-A da Lei 7.014/96), apurando-se o valor do produto com a alíquota por dentro, e com a aplicação da redução da base de cálculo de 52% (art. 268, XVII, "a" do RICMS-BA), calculou o imposto devido, que em confronto com os valores comprovados pelo Contribuinte, foram exigidas as diferenças encontradas.

Saliente restar patente nos autos, que houve aquisição interestadual de energia elétrica objeto da autuação, e as notas fiscais da energia elétrica que serviram de base para a autuação, comprovam a sua aquisição, o Autuado efetuou o cálculo da tributação de forma equivocada, o que resultou nas diferenças apuradas no levantamento fiscal, conforme identificado no demonstrativo do ICMS devido à fl. 04 do PAF.

Vale acrescentar que conforme estabelecido no art. 400 do RICMS-BA/2012, 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, 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.

Portanto, sobre o mencionado valor é que se integra o montante do imposto, considerando a alíquota prevista na legislação (25%), inclusive com o acréscimo do percentual (dois pontos percentuais), cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, inexistindo previsão legal para se aplicar qualquer redução sobre o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica.

Dessa forma, entendo restar evidenciado nos presentes autos o cometimento pelo Autuado da infração veiculada na acusação fiscal objeto da autuação, e nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a autuação fiscal.

Por fim, o Defendente requer sejam as intimações realizadas em nome das Dras. Taciana Almeida Gantois, inscrita na OAB/SP nº 353.890 e Ana Cristina de Castro Ferreira, inscrita na OAB/SP sob o nº 165.417, ambas com escritório na Alameda Santos nº 1940 – 9º andar – cj. 92 – CEP 01418-102, São Paulo – SP, Telefone (11) 2050-3434, sob pena de nulidade.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. A forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA/99, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Os patronos do recorrente apresentam inconformismo às fls. 171/197, onde inicialmente relatou quanto à tempestividade da peça recursal, discorre sobre os fatos da autuação, reproduz a imputação, resumiu as alegações defensivas (preliminar de nulidade do Auto de Infração por infringência do CTN e do RPAF e, no mérito, improcedência da autuação tendo em vista da correta utilização da redução da base de cálculo prevista no RICMS), além de transcrever a emanta do julgamento de piso e, volta, nesta segunda esfera administrativa, com os mesmos argumentos

reiterativos da impugnação que reporto abaixo:

Suscita nulidades do Auto de Infração: **a) por infringência ao art. 142 do CTN e art. 18 do RPAF-BA; b) falha na descrição da infração – ausência de descrição do fato gerador da obrigação correspondente e das circunstâncias em que ocorreu.**

**a) por infringência ao art. 142 do CTN e art. 18 do RPAF-BA.**

Fala que a autuação se trata de ato administrativo vinculado, conforme o art. 142 do CTN, que deve obedecer às determinações previstas em lei para sua validade. Transcreveu o art. 142 do CTN e o art. 18 do RPAF-BA e disse que conforme os dispositivos, será nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração praticada. Do mesmo modo, os atos praticados com cerceamento ao direito de defesa também deverão ser anulados.

Afirma que tais exigências se devem ao fato de o Auto de Infração ser um ato administrativo vinculado, que deve obedecer aos princípios constitucionais da administração pública (legalidade, imparcialidade, moralidade, publicidade e eficiência), conforme mandamento contido no art. 37 da CR.

Mencionou ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello e afirmou que a não observância desses princípios impede o exercício do contraditório e a ampla defesa pelo administrado, garantias constitucionais (art. 5º, LV), o que não pode ser aceito.

**b) falha na descrição da infração – ausência de descrição do fato gerador da obrigação correspondente e das circunstâncias em que ocorreu.**

Alega que no presente caso, é inequívoco que tais requisitos (descrição correta do fato que constituiu a suposta infração, adequada capitulação legal, indicação da matéria tributável) não foram cumpridos, razão pela qual o Auto de Infração não tem precisão e clareza, conforme determina a legislação, o que deve ser anulado.

Disse que obteve a informação da lavratura da autuação e na leitura da descrição da suposta infração, apenas se faz possível extrair que supostamente o recorrente teria deixado de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, para fim de seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada. Assinalou que na planilha colacionada à referida autuação, apenas consta uma série de cálculos com o valor supostamente não recolhido, sem qualquer legenda ou explicação.

Afirma que realizou a regular escrituração das operações com o respectivo recolhimento do ICMS, pergunta: *“Qual é a infração cometida? Por qual razão o Fisco entendeu que houve ausência de recolhimento do imposto nestas operações? ”*. Diz que não há qualquer explicação neste sentido.

Ressalta que analisando-se a redação dos artigos ditos como infringidos, também não há como identificar qual infração supostamente teria cometido, visto que se trata de artigos com disposições genéricas, como por exemplo, o artigo 34 da Lei nº 7.014/96, o qual disciplina que *“é obrigação do contribuinte: pagar o imposto devido na forma, local e prazo previsto na legislação”*. Transcreve os dispositivos constantes no enquadramento legal do Auto de Infração.

Percebeu-se que a maior parte dos artigos ditos como infringidos possuem previsão genérica que não garantem qualquer subsunção do fato à norma, infirmando por completo o lançamento fiscal. O Auto de Infração que recebeu contém infração descrita de forma sucinta, genérica, sem fundamentação e detalhamento pormenorizado do fato gerador que supostamente teria dado ensejo à cobrança.

Questiona que o recorrente não exerceu de forma completa seu direito ao contraditório e ampla defesa, se da leitura da infração e planilha colacionada ao Auto de Infração simplesmente não há como inferir com qualquer margem de certeza o motivo da autuação?

Reportou que além da descrição rasa da infração supostamente cometida, a Autoridade Fiscal não

anexou ao Auto de Infração qualquer documento ou relatório fiscal que pudesse auxiliar no entendimento da autuação e no detalhamento dos fatos. Ressalta que é fundamental que a Autoridade Fiscal descreva e detalhe com precisão a infração e os motivos de sua lavratura, sob pena de patente violação aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa, legalidade e segurança jurídica. Assim, merecem ser infirmadas as conclusões fiscais em detrimento da suposta falta de recolhimento do ICMS relativo às operações autuadas, em razão da ausência de elementos que sustentem o lançamento tributário e comprovem qualquer infração.

Frisa que o lançamento tributário (ação do Estado contra o patrimônio do contribuinte) é uma atividade vinculada ao princípio da legalidade, isto é, a Autoridade Administrativa está rigorosamente subordinada à norma legal tributária no ato de sua aplicação ao caso concreto. Reproduz o art. 39 do RPAF-BA (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia), Decreto Estadual nº 7.629/1999, e afirma que o mencionado dispositivo determina quais são os itens que obrigatoriamente devem constar no Auto de Infração, sendo que, analisando a autuação recebida, constatou que esta não especifica a descrição precisa do fato gerador da obrigação correspondente e das circunstâncias em que ocorreu, em patente violação ao artigo referido.

Alega que o Auto de Infração recebido possui descrição pífia e aponta dispositivos legais que não permitem ter cognição da real infração cometida. Diz que o único entendimento possível de se extrair dessa descrição absolutamente superficial, genérica e sucinta, é a de que supostamente teria deixado de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, adquirida em Ambiente de Contratação Livre - ACL, para fim de seu próprio consumo. No entanto, realizou a correta escrituração de tais operações, bem como realizou o devido recolhimento do imposto. Questiona como deveria se defender de uma autuação que não está descrita de forma clara, comprehensível, e pior, que não há qualquer detalhamento ou comprovação de cometimento de infração por parte do recorrente?

Alega que tal conduta inviabiliza por completo a apresentação de Impugnação Administrativa que garanta ao Impugnante o pleno exercício do princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa. Pontua que a decisão objeto do presente recurso consignou que os argumentos de ausência de clareza da autuação e a fundamentação apenas em dispositivos legais genéricos, citados pela Recorrente, não ocasionou qualquer prejuízo à defesa, uma vez que fora apresentada Impugnação Administrativa e o fundamento jurídico adotado pelo órgão autuante pode ser entendido por meio da descrição dos fatos sem maiores esforços. Contudo, em contrapartida ao argumento supra, frisa-se que a apresentação da Impugnação Administrativa apenas se deu após extremo esforço por parte da Recorrente.

Discorre que teve que alocar uma equipe de colaboradores de suas áreas fiscal, contábil e jurídica, para que, após uma revisão fiscal das operações autuadas e análise da planilha encaminhada, fosse possível se chegar ao provável entendimento do porquê esta d. Secretaria da Fazenda entende que houve ausência de recolhimento do imposto nas referidas operações. Acrescenta que em verdade, a elaboração da defesa administrativa, bem como do presente recurso, está pautada no possível motivo da autuação, qualquer margem de certeza e segurança jurídica.

Ressalta que o artigo 18 do RPAF, dispõe que são nulos os atos praticados com cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, bem como o lançamento fiscal que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança a infração, exatamente como no presente caso.

Afirma ser necessária a obediência pela Administração Pública aos princípios básicos que estão consubstanciados em regras de observância permanentes e obrigatórias, quais sejam, legalidade, moralidade, impensoalidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público.

Após rogar para os princípios já citados, destacou em relação ao princípio da legalidade e menciona lições de Hely Lopes Meirelles, concluindo ser inadmissível qualquer ação

discricionária do Estado, por mínima que seja, quando seu objeto for a transferência forçada e definitiva de parcela do patrimônio privado para o Erário (imposição tributária).

Acrescentou que, por meio do princípio da legalidade a Administração Pública e seus agentes podem fazer o que a lei os autoriza (art. 37 da CF), cabendo-lhes, ainda, observar que a Constituição da República dispõe como garantia fundamental que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*” (art. 5º, inciso II).

Reiterou que em relação ao princípio da legalidade, conforme palavras de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, chama atenção de que o lançamento tributário deve irrestrita obediência à lei, da qual decorre o conhecido princípio da estrita legalidade, já acima mencionado, e ainda, aos princípios da ampla defesa e do contraditório. No entanto, como visto, no presente caso, o Auto de Infração viola frontalmente a legislação estadual que dispõe sobre o processo administrativo tributário, posto que não especifica detalhadamente a descrição do fato gerador da obrigação correspondente e das circunstâncias em que ocorreu.

Concluiu restar evidente que o lançamento tributário e a lavratura do Auto de Infração realizados pelo Fisco não observaram a legislação e os princípios constitucionais que regem a Administração Tributária, motivo pelo qual este deve ser integralmente anulado.

No mérito, pede pela **improcedência da autuação devida à correta utilização da redução de base de cálculo prevista no art. 268, XVII, “a” do RICMS/BA, tendo assim erro nos cálculos efetuados pela fiscalização.**

Observou que, provavelmente, a suposta ausência de recolhimento de ICMS apurada pela Fiscalização decorre da utilização da redução da base de cálculo prevista pelo art. 268, XVII, “a” do RICMS/BA, artigo este que em nenhum momento fora citado no auto de infração, o que mais uma vez evidencia a nulidade da autuação.

Disse que o referido artigo (reproduzido na peça) determina que nas operações com energia elétrica destinada às classes de consumo industrial ou rural, haverá uma redução da base de cálculo no percentual de 52%, conforme art. 268, XVII, “a” do RICMS/BA. Verifica-se que a suposta ausência de recolhimento do imposto decorre, em verdade, de erro no procedimento de cálculo efetuado pelo Autuante, quando da aplicação da redução da base de cálculo acima prevista.

Explica que, no cálculo do ICMS por dentro, quando a operação goza de redução de base de cálculo, o montante do imposto a ser incluído no cômputo da base de cálculo do ICMS deverá ser calculado considerando os benefícios fiscais que repercutem na carga tributária efetiva da operação. E que segundo os cálculos efetuados pelo Autuante, restaria um saldo de ICMS a recolher nos termos detalhados no DEMONSTRATIVO DO ICMS DEVIDO elaborado pela Fiscalização.

Assevera que para chegar nestes valores, alega que o autuante não considerou a redução da base de cálculo prevista pela legislação. Isto porque, como cediço, ao realizar o cálculo do ICMS por dentro, é necessário, antes de tudo, incluir o percentual do ICMS na própria base de cálculo, isto é, dentro do valor do próprio produto ou serviço.

Juntou exemplos com memória de cálculo onde cita uma operação normal, em que o produto ou serviço custa R\$ 1.000,00 e se sujeita à alíquota normal de 18% de ICMS. Neste caso, seria necessário primeiro incluir os 18% do ICMS na própria base.

$$\begin{aligned} 100 - 18\% \text{ (alíquota normal da operação)} &= 82\% \\ 82\% / 100 &= 0,82 \text{ (0,82 representa o fator de divisão)} \end{aligned}$$

Apontou também o segundo passo (após ter se encontrado o fator de divisão) representa o cálculo do imposto efetivamente devido:

$$\begin{aligned} \text{R\$ 1.000 (valor do produto / 0,82 (fator de divisão)} &= \text{R\$ 1.219,51 (identificada a base de cálculo com o} \\ &\quad \text{montante do imposto imbutido)} \\ \text{R\$ 1.219,51 * 18\%} &= \text{R\$ 219,51 (ICMS DEVIDO)} \end{aligned}$$

Destacou que essa metologia para o presente caso (em que há redução da base de cálculo), onde utilizou o exemplo da Nota Fiscal nº 1866 (primeira linha da tabela anteriormente colacionada), em que o Valor Total Bruto dos Produtos ou Serviços é de R\$ 1.615.049,67.

DEMONSTRATIVO DO ICMS DEVIDO										
Número	Data de Emissão	Descrição do Produto ou Serviço	Quantidade Comercial	Unidade Comercial	Tipo da Nota Fiscal	UF Emissora	Valor Total Bruto dos Produtos ou Serviços	% embutida	Redução de 52%	ICMS devido
1866	20171116	ENERGIA ELETRICA - CONSUMO	7.912,498	MWH	1	SP	1.615.049,67	2.212.396,81	1.061.950,47	286.726,63

Entendeu que ao realizar o primeiro passo e encontrar o fator de divisão (incluindo o valor do imposto na própria base) deve-se considerar o imposto que efetivamente será devido na operação, já que esta goza de redução da base de cálculo.

Esclareceu que, ao invés de considerar que será pago um percentual de 27% do ICMS devido nas operações com energia elétrica, deve-se incluir na própria base o imposto que efetivamente será devido na operação (o qual representa um percentual de 12,96% quando aplicada a redução de base cálculo prevista na legislação), de modo que o fator de divisão será o seguinte:

$$100 - 12,96\% \text{ (percentual do imposto que efetivamente será devido)} = 87,04\% \\ 87,04\% / 100 = 0,8704 \text{ (0,8704 representa o fator de divisão)}$$

Assim, destacou o cálculo do imposto deverá ser realizado da seguinte forma:

$$\begin{aligned} VTN/0,8704 &= BCPD \\ BCPD - 52\% &= BCE (48\%) \\ BCE * 27\% &= ICMS DEVIDO \end{aligned}$$

Legenda:

VTN: Valor total da nota fiscal  
0,8704:  $(27\% - 48\% = 12,96 \rightarrow 100\% - 12,96\% = 87,04 \text{ ou } 0,8704)$

BCPD: Base de Cálculo com o ICMS por dentro.  
BCE (48%): Base de Cálculo efetiva da operação

Explicou que para a Nota Fiscal nº 1866, o valor devido é o seguinte: (sendo este exatamente o montante que recolheu)

$$\begin{aligned} R\$ 1.615.049,67 \text{ (VTN)} / 0,8704 \text{ (fator de divisão)} &= R\$ 1.855.525,05 \text{ (BCPD)} \\ R\$ 1.855.525,05 \text{ (BCPD)} - 52\% &= R\$ 890.652,02 \\ R\$ 890.652,02 \text{ (BCE)} * 27 \text{ (alíquota do ICMS energia elétrica)} &= \\ R\$ 240.476,04 \text{ (ICMS DEVIDO)} \end{aligned}$$

Alega ainda que ao realizar o primeiro passo e encontrar o fator de divisão, verifica-se que o Autuante, ao incluir o imposto na própria base, utilizou o percentual de 27%, sem considerar que a operação goza de redução de base de cálculo e que apenas deve ser incluído na própria base o imposto que efetivamente será devido na operação, conforme cálculo apresentado abaixo.

$$100\% - 27\% \text{ (alíquota cheia da operação)} = 73\% \\ 73\% / 100 = 0,73 \text{ (0,73 representa o fator de divisão utilizado pelo Ilmo. Fiscal)}$$

Esclarece que fora utilizado a seguinte fórmula para encontrar o imposto devido:

$$\begin{aligned} VTN/0,73\% (100\% - 27\%) &= BCPD \\ BCPD - 52\% &= BCE (48\%) \\ BCE * 27\% &= ICMS DEVIDO \end{aligned}$$

Legenda:

VTN: Valor total da nota fiscal  
0,73 (100 - 27 % da alíquota cheia da operação)  
BCPD: Base de Cálculo com o ICMS por dentro.  
BCE (48%): Base de Cálculo efetiva da operação

Destaca que no segundo passo, que representa o cálculo do imposto efetivamente devido, a base de cálculo com o valor do imposto por dentro já estava majorada em razão de ter sido utilizado o percentual de 27% (fator de 0,73), conforme cálculo abaixo.

$$R\$ 1.615.049,67 \text{ (VTN)} / 0,73 \text{ (fator de divisão)} = R\$ 2.212.396,81 \text{ (BCPD)}$$

**R\$ 2.212.396,81 (BCPD) – 52% = R\$ 1.061.950,47 (BCE)**  
**R\$ 1.061.950,47 (BCE) \* 27 (alíquota do ICMS energia elétrica) =**  
**R\$ 286.726,62 (ICMS DEVIDO)**

Diz que o multiplicador da base de cálculo utilizado pelo Autuante está errado, pois não considerou a redução da base de cálculo. Ou seja, o Autuante realizou o cálculo por dentro sem considerar que a operação possui redução de base de cálculo e apenas posteriormente aplicou a referida redução, o que ocasionou a majoração da exação.

Depois de reproduzir o art.268, XVII do RICMS/BA, entendeu que existindo previsão de redução da base de cálculo em 52%, resulta em base de cálculo tributável de 48%, que aplicado ao percentual de 27% resulta em porcentual de carga efetiva de 12,96%, exatamente o percentual que utilizou nos cálculos atinestes às operações autuadas.

Ressalta que a discussão a respeito do cálculo do ICMS por dentro, quando se verifica redução da carga tributária por força de redução da base de cálculo já fora objeto de percutiente análise pela Procuradoria Geral do Estado da Bahia nos autos do Processo PGE 2017.440305-0.

Registra que o entendimento exarado pela PGE foi no sentido de que o montante do imposto a ser incluído no cômputo da base de cálculo do ICMS devido deverá ser calculado considerando os benefícios fiscais que repercutem na carga tributária efetiva da operação.

Afirma que tal entendimento pode ser posto à prova com o raciocínio reverso: ao subtrair o ICMS devido da base de cálculo integrada deve-se chegar ao valor da Nota Fiscal em concordância com o cálculo efetuado pelo Impugnante e, contrariamente ao que ocorre na operação matemática realizada pelo Autuante, conforme quadro que elaborou à fl. 192.

Constata-se que utilizando a mesma Nota Fiscal como exemplo, se subtrair da base de cálculo integrada (com imposto embutido), o valor recolhido pela empresa, chega-se exatamente

Impugna que a Fiscalização utilizou método de cálculo sem base legal, configurando-se nítida manobra para aumento da arrecadação, violando o princípio da legalidade. Isto porque, o deslinde da questão deve ser extraído da própria norma instituidora do mecanismo (Lei Complementar nº 87/1996 - Lei Kandir), a qual dispõe que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto. Transcreve o art. 13, I, § 1º, I da Lei 87/96.

Fala que que o emprego do vocábulo “próprio” revela que a pretensão do legislador é a de que o imposto que venha a integrar a base de cálculo guarde absoluta simetria com aquele devido em cada operação. Desta forma, o tributo a ser incorporado à base de cálculo deve corresponder exatamente àquele concretamente incidente sobre aquela operação. Logo, havendo benefício fiscal a abrandar a exigência tributária, tal como a redução da base de cálculo, é esta própria tributação minorada, efetivamente incidente no caso, que deve compor a base de cálculo.

Acrestanta que a pretensão do legislador agregar o ICMS à base de cálculo do próprio imposto segundo os parâmetros utilizados pela fiscalização (sem levar em consideração o imposto efetivamente recolhido), deveria ter o legislador incluído na norma prescrições como, por exemplo: “o montante do próprio imposto sem qualquer redução”, “o montante do próprio imposto desconsiderado qualquer benefício fiscal”, ou afins.

Frisa que o Legislador apenas determina a inclusão do montante do próprio imposto, montante este que deve ser interpretado como montante efetivamente devido. Entende que o ICMS por dentro deve ter a mesma carga tributária do ICMS efetivamente incidente sobre a operação, considerando-se, no seu cálculo, a redução da base de cálculo que lhe é aplicável. Ressalta, ainda, que a norma específica contida no art. 268, XVII, “a” do RICMS/BA não disciplina o momento em que deverá ocorrer a redução de 52%, não restringindo a aplicação do benefício somente após a inclusão do imposto. Portanto, não tendo o legislador delimitado ou restringido a incidência do benefício, não pode o Fisco se utilizar de analogia para exigir tributo não previsto em lei, devendo, ademais, a norma estadual ser aplicada literalmente, por implicar, ao final e a cabo, em verdadeira outorga de isenção, ainda que parcial.

Explicou que a legislação apenas determina redução da base de cálculo, não pode o Fisco, a seu exclusivo critério, escolher o momento para sua incidência, devendo a redução ocorrer tanto para o cálculo do imposto por dentro, quanto para o cálculo do imposto efetivamente devido, eis que toda autuação do Fisco deve estar pautada dentro da estrita legalidade.

Destaca que debruçando-se sobre o tema, analisando casos idênticos ao presente, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia já pacificou o entendimento de que a redução de base de cálculo prevista pelo artigo art. 268, XVII, “a” do RICMS/BA deve ser calculada exatamente do modo realizado pela Impugnante. Afirma que a questão está pacificada no judiciário e não há dúvidas de que o seu cálculo fora realizado de forma correta, nos moldes em que determina a legislação, não havendo que se falar em qualquer ausência de recolhimento do imposto no presente caso.

Assinala também que a discussão será levada para o âmbito judicial e lá certamente será cancelada. Isso fará com que a Administração Tributária tenha ainda mais despesas (verbas sucumbenciais) e, movimento e abarrote ainda mais o sistema judiciário, em total dissonância com todos os princípios constitucionais que regem a Administração Pública. Sendo, portanto, de rigor que o presente Auto de Infração seja cancelado.

Diante de todo o exposto, requer que:

- (i)** Preliminarmente, sejam reconhecidas as nulidades apontadas, que inquinam o lançamento de vício insanável, acarretando assim a nulidade do Auto de Infração;
- (ii)** Quanto ao mérito, requer seja conhecida e provida a presente Impugnação para cancelar integralmente a autuação, haja vista a sua insubsistência, conforme alegações especificadamente aduzidas, julgando-se improcedente o Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia;
- (iii)** Além disso, protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial por meio de quaisquer outras provas documentais além daquelas anexadas a presente, incluindo laudos técnicos e planilhas demonstrativas, bem como pela realização de perícia técnica, caso entendam necessária.
- (iv)** Sejam as intimações realizadas em nome das Dras. Taciana Almeida Gantois, inscrita na OAB/SP nº 353.890 e Ana Cristina de Castro Ferreira, inscrita na OAB/SP sob o nº 165.417, ambas com escritório na Alameda Santos nº 1940 – 9º andar – cj. 92 – CEP 01418-102, São Paulo – SP, Telefone (11) 2050-3434, sob pena de nulidade.

Registrada a presença da advogada Dra. Carolina Ribeiro Guimarães na sessão de videoconferência no qual acompanhou o julgamento dos autos.

É o relatório.

## VOTO

O Recurso Voluntário apresentado no sentido de modificar a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração devido a cobrança de R\$ 205.119,85 por “*falta de recolhimento do 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 fins de seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, constatou-se diferenças do ICMS, nos meses de novembro e dezembro de 2017; janeiro a março de 2018*”, assim conforme dispõe o art. 169, I, “b” do RPAF, no qual tem seu conhecimento efetivado devido a apresentação ter sido feito no prazo regulamentar.

A JJF manteve a autuação em sua totalidade, após rejeitar as nulidades suscitadas, no mérito não acolheu nenhum de seus argumentos defensivos sob entendimento de que não se pode confundir redução da base de cálculo com redução da carga tributária, trouxe a devida explicação sobre a diferença que está sendo exigida na autuação.

Nas razões recursais, os advogados apresentam as mesmas argumentações reiterativas da defesa:

Suscita duas formas de **nulidade** do Auto de Infração: “**a) por infringência ao art. 142 do CTN e art. 18 do RPAF-BA; b) falha na descrição da infração – ausência de descrição do fato gerador da obrigação correspondente e das circunstâncias em que ocorreu**” e, no **mérito**, sustenta pela improcedência sob o entendimento de que está “*correta a utilização da redução de base de cálculo prevista no art. 268, XVII, “a” do RICMS/BA, tendo assim erro nos cálculos efetuados pela fiscalização*”.

Sobre as nulidades destacadas, **primeiro**, vejo que a autuação está devidamente clara conforme o levantamento feito pela fiscalização, não encontrei nenhuma infringência, apontada pelo contribuinte, que elidisse de alguma forma o formato/procedimento adotado que denotasse pela nulidade, pois lendo atentamente as próprias alegações feitas do recorrente, percebo que demonstrou bastante conhecimento quanto ao resultado do lançamento tributário, estando comprovado que foi fornecida cópia de todos os papéis de trabalhos fiscalizados.

Vejo que a motivação para a acusação está clara, bem como a apuração descritas nos demonstrativos do imposto a recolher, que se tratou sobre a cobrança das diferenças no recolhimento do ICMS, em relação à entrada de energia elétrica adquirida em Ambiente de Contratação Livre-ACL.

O **segundo** ponto da nulidade, entendo que não houve qualquer prejuízo, simplesmente porque também vejo que recorrente entendeu o fundamento jurídico adotado, não exigindo esforços nenhum de interpretação para compreender a autuação e não implica nulidade o alegado equívoco na indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal (art. 19 do RPAF-BA).

Destaco que a descrição dos fatos e dispositivos regulamentares constantes no Auto de Infração esclarecem a autuação fiscal, e mesmo que tenha sido indicado pelo Autuante dispositivo genérico, como alegou, afirmo que tal fato não significa que houve aplicação de legislação que não estava em vigor, ficando evidente do que se trata a exigência fiscal.

Observo que não identifiquei qualquer prejuízo, pois a infração apurada foi descrita de forma compreensível, indicando os dispositivos considerados infringidos e o percentual da multa aplicada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento fiscal acostado aos autos, que permite o entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido.

Não há nos autos os motivos elencados na legislação, conforme dispõe os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA, para se determinar a nulidade deste lançamento. Rejeito as preliminares de nulidades suscitadas.

Quanto ao **pedido de perícia ou diligência**, não vejo pertinência, pois vejo que elementos possibilitam uma análise sem que sejam carreados aos autos os documentos e levantamentos necessários para a decisão final, sendo que, no exame deste julgador de segunda instância, não precisarei de conhecimento técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas e não constatada qualquer dúvida quanto ao levantamento fiscal, por isso, indeferido o pedido de formulado, conforme art. 147, II, alíneas “a” e “b” do RPAF-BA/99.

Passando ao **mérito**, os patronos do recorrente alegam insubsistência da autuação dizendo que utilizou a correta redução da base de cálculo prevista no art. 268, XVII, “a” do RICMS/BA e que a fiscalização é que errou nos cálculos efetuados. Trouxe memórias de cálculos feitos tanto pela fiscalização como realizados que acham corretos. Explicou a legislação e como procedeu para o cálculo do imposto. Detalhou sobre o cálculo do imposto dizendo que o ICMS por dentro é necessário, antes de tudo, incluir o percentual do ICMS na própria base de cálculo, ou seja, dentro do valor do próprio produto ou serviço, sustentando que a fiscalização utilizou método contrário de cálculo.

Sobre esta questão, tenho entendimento do PAF sobre a questão à entrada de energia elétrica adquirida em Ambiente de Contratação Livre - ACL em que entendo que esta cobrança só poderia ser feita considerando a redação do art. 400 do RICMS/BA a partir de sua vigência, com a devida alteração feita pelo Decreto nº 15.371/2014, que alterou o dispositivo, levando em consideração que a norma alterada onerou a tributação ao consumidor final.

Há confirmação nos autos que houve aquisição interestadual de energia elétrica objeto da autuação, e as notas fiscais da energia elétrica que serviram de base para a autuação, comprovam a sua aquisição, o recorrente efetuou o cálculo da tributação de forma equivocada, o que resultou nas diferenças apuradas no levantamento fiscal.

Acrescento que conforme estabelecido no art. 400 do RICMS-BA/2012, 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, 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.

Para este entendimento existem várias decisões deste COSNEF (A-0346-12/24-VD recente, A-0298-12/20-VD, A-0139-12/20-VD) no qual, respectivamente, há discordância por parte dos representantes das classes empresariais, sendo acolhidos a exigência só a partir da alteração do art. 400 do RICMS-BA/2012, levando em consideração que a norma alterada onerou a tributação ao consumidor final, pelo princípio da anterioridade, sendo que a esta exigência é posterior a norma.

Portanto, sobre o mencionado valor é que se integra o montante do imposto, considerando a alíquota prevista na legislação (25%), inclusive com o acréscimo do percentual (dois pontos percentuais), cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, inexistindo previsão legal para se aplicar qualquer redução sobre o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica.

No entanto, vejo que a cobrança é posterior a mudança no qual já era de obrigação do contribuinte o pagamento do imposto. Portanto, vejo que o autuante em sua informação fiscal esclareceu a forma do cálculo quando há alíquota de 27% (25% referente à alíquota do imposto de energia e 2% referente ao imposto do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza), conforme dispõe abaixo transcrito:

*Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:*

*[...]  
II - 25% nas operações e prestações relativas a:*

*i) energia elétrica;*

*Art. 16-A. ...., com os produtos e serviços relacionados nos incisos II, IV, V e VII do art. 16, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.*

*Art. 17.*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos VI, XI e XI-A do caput deste artigo.*

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

Observa-se que não pode confundir redução de base de cálculo com redução de carga tributária e que esta redução de base de cálculo o legislador altera apenas o elemento de mensuração da base imponível, tendo redução de alíquota sempre que a alteração se verifica no percentual de cálculo do imposto, como explicado acima, portanto, a redução de carga tributária não é nem redução de alíquota, nem redução de base de cálculo, é uma terceira categoria.

O relator de piso discorre sobre este fato das diferenças de formas de cálculos do imposto, que reproduzo abaixo, para melhor entendimento:

*O legislador, reconhecendo a distinção entre redução da base de cálculo e redução da carga tributária, pode fazer acrescentar dispositivo legal estipulando limite percentual de redução da carga tributária. No caso em exame, não foi estabelecido qualquer percentual de carga tributária, estando previsto na legislação apenas a redução de base de cálculo.*

*No cálculo efetuado pelo Autuante e na informação fiscal por ele prestada, compreende-se que foi considerada a alíquota de 27%, conforme estabelecido nos dispositivos legais reproduzidos neste voto (art. 16 e 16-A da Lei 7.014/96), apurando-se o valor do produto com a alíquota por dentro, e com a aplicação da redução da base de cálculo de 52% (art. 268, XVII, “a” do RICMS-BA), calculou o imposto devido, que em confronto com os valores comprovados pelo Contribuinte, foram exigidas as diferenças encontradas.*

*(...)*

*Dessa forma, entendo restar evidenciado nos presentes autos o cometimento pelo Autuado da infração veiculada na acusação fiscal objeto da autuação, e nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a autuação fiscal.*

Sobre à **solicitação das intimações** em nome das advogadas destacadas na peça recursal e no endereço descrito, informo que não há impedimento deste Conselho de Fazenda para que tal providência seja tomada, no entanto, a intimação ou ciência dos processos ao contribuinte encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA/99, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Sem mais delongas, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 298929.0054/22-2, lavrado contra **ENTERCEMENT BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 205.119,85**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

LEILA VON SÖHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS