

A. I. Nº - 298633.0020/22-8  
AUTUADO - GERDAU AÇOS LONGOS S.A.  
AUTUANTE - ÂNGELA MARIA MENEZES BARROS  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/02/2025

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0015-06/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. BASE DE CÁLCULO. CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE – ACL. Para apuração de redução de base de cálculo, com carga tributária definida, deve ser considerado que o imposto a ser incorporado à base de cálculo corresponde à aplicação da referida carga tributária. Correto o procedimento de apuração efetuado pela Fiscalização, seguindo rigorosamente a legislação sobre a matéria. Infração subsistente. Rejeitadas as questões preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 22 de dezembro de 2022 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 36.858,62, acrescido da multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

**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, formado 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, para ocorrências nos meses de novembro e dezembro de 2019, janeiro a dezembro de 2020 e janeiro, fevereiro, julho, outubro e dezembro de 2021. (Mantida a redação original).

A autuada, por seus advogados, devidamente constituídos nos termos do documento de fls. 96 a 112, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 29 a 53, onde argui, após resumir os fatos, como preliminar, que o Auto de Infração ora impugnado está eivado de nulidade insanável. Isto porque, em se tratando de ato administrativo vinculado, conforme preceitua o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), verifica que este deveria ter obedecido às determinações previstas em lei para sua validade, reproduzindo o teor do artigo 142.

Fala ser cediço, na legislação tributária, seja a federal, seja estadual, a exigência de que o Auto de Infração contenha, obrigatoriamente, determinados elementos, para que se aperfeiçoe a contento a autuação. No caso do Estado da Bahia, o artigo 18 do RPAF/99, transcrito.

Conforme se verifica do dispositivo acima transcrito, será nulo o lançamento de ofício que não conter 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, conclui.

Justifica 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, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência), conforme mandamento contido no artigo 37 da Constituição Federal.

Diz que as exigências também decorrem do princípio da motivação dos atos administrativos, que, nos dizeres de Celso Antônio Bandeira de Mello *“implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato”*.

Consigna que tal mandamento também encontra fundamento na própria Constituição Federal, estando implícito, segundo leciona o citado jurista, no artigo 1º, II e parágrafo único, bem como no artigo 5º, XXXV.

Destaca que a não observância desses princípios impede o exercício do contraditório e a ampla defesa pelo administrado, garantias constitucionais (artigo 5º, LV), o que não pode ser aceito, pois *“o administrado, para insurgir-se ou para ter elementos de insurgência contra atos que o afetem pessoalmente, necessita conhecer as razões de tais atos na ocasião em que são expedidos”*.

No presente caso, conforme se demonstrará pormenorizadamente a seguir, é inequívoco que tais requisitos (descrição correta do fato que constituiu a suposta infração, adequada capitulação legal, indicação da matéria tributável) não foram cumpridos. Assim, em razão do Auto de Infração não ter sido lavrado com precisão e clareza, conforme determina a legislação, este deverá ser anulado.

Aborda, então, a nulidade do Auto de Infração por falha na descrição da infração, diante da ausência de descrição do fato gerador da obrigação correspondente e das circunstâncias em que ocorreu, uma vez que consoante anteriormente visto, em 02/01/2023 a foi surpreendida com o recebimento do presente Auto de Infração, por meio do qual obteve a informação de que contra si havia sido lavrada autuação com a descrição que copia.

Da leitura da ínfima descrição da suposta infração, escrita em apenas cinco linhas, apenas se faz possível extrair que supostamente 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. Ademais, na planilha colacionada à referida autuação, apenas consta uma série de cálculos com o valor supostamente não recolhido, sem qualquer legenda ou explicação.

Diante disso, em tendo realizada 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? Responde não haver qualquer explicação neste sentido.

Ressalta, inclusive, que, analisando a redação dos artigos ditos como infringidos, também não há como identificar qual infração supostamente teria cometido, visto que se tratam 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”*. Reproduz o seu teor.

Percebe 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.

Indica estar claro que o Auto de Infração recebido contém infração descrita de forma sucinta, genérica, sem fundamentação e detalhamento pormenorizado do fato gerador que supostamente teria dado ensejo à cobrança.

Diante disso, com a devida vênia, questiona como pode exercer 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?

Além da descrição rasa da infração supostamente cometida, registra o fato de a autuante não ter anexado ao Auto de Infração qualquer documento ou relatório fiscal que pudesse auxiliar no entendimento da autuação e no detalhamento dos fatos.

Considera 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.

Neste contexto, de acordo com o artigo 39 do RPAF/99 (copiado), lista os itens obrigatórios do Auto de Infração lavrado.

Aduz que tal dispositivo acima reproduzido determina quais são os itens que obrigatoriamente devem constar no Auto de Infração, sendo que, analisando a autuação recebida, constata que esta não especifica a descrição precisa do fato gerador da obrigação correspondente e das circunstâncias em que ocorreu, em patente violação ao artigo acima transcrito.

No caso em análise, observa que o Auto de Infração recebido possui descrição pífia e aponta dispositivos legais que não permitem ter cognição da real infração cometida.

Arremata 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, para fim de seu próprio consumo. No entanto, reafirma ter realizado a correta escrituração de tais operações, bem como realizou o devido recolhimento do imposto.

Sendo assim, indaga como se defender de uma autuação que não está descrita de forma clara, compreensível, e pior, que não há qualquer detalhamento ou comprovação de cometimento de infração?

Tal conduta inviabiliza por completo a apresentação de Impugnação Administrativa que garanta à empresa autuada o pleno exercício do princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, ressalta.

A este respeito, como já mencionado no tópico anterior, destaca que o artigo 18 do RPAF/99, 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.

Relembra que a Administração Pública deve obediência a alguns princípios que norteiam o trabalho fiscal. Tanto é assim que a Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispõe em seu artigo 2º, que copia.

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

Pelo princípio da legalidade se observa que toda atividade da Administração Pública deve se pautar nos ditames da lei. Invoca lição de Hely Lopes Meirelles e Manoel Gonçalves Ferreira Filho.

Por essa razão, tem como 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).

Mais do que isso, por meio do princípio da legalidade a Administração Pública e seus agentes podem fazer o que a lei os autoriza, 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”, consoante artigo 5º, inciso II.

Logo, firma 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, conclui.

Assevera ter restado 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.

Caso não se entenda pela total nulidade da autuação diante da questão preliminar explicitada acima, o que admite apenas por hipótese, quanto ao mérito o presente Auto de Infração também não merece prosperar, garante.

Em que pese a total ausência de descrição específica do fato gerador, da obrigação correspondente e das circunstâncias em que ocorreu, após extremo esforço por parte da Impugnante, foi possível extrair, porém, sem qualquer margem de certeza, o possível motivo da autuação.

Ressalta que, para tanto, 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 Secretaria da Fazenda entender que houve ausência de recolhimento do imposto nas referidas operações.

Observou que provavelmente a suposta ausência de recolhimento de ICMS apurada pela fiscalização decorre da utilização da redução da base de cálculo prevista pelo artigo 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.

Lembra que referido artigo (reproduzido), 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%.

Neste contexto, no presente caso, verifica que a suposta ausência de recolhimento do imposto decorre, em verdade, de erro no procedimento de cálculo efetuado pela autuante, quando da aplicação da redução da base de cálculo acima prevista.

Isso porque, como sabido, 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 no caso, segundo os cálculos efetuados, restaria um saldo de ICMS a recolher nos termos detalhados na tabela que apresenta.

Para chegar nestes valores, verifica que a 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.

Para tanto, a título exemplificativo, toma 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, realizando o cálculo abaixo.

O primeiro passo seria encontrar o fator de divisão, incluindo o valor do imposto na própria base:

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

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

- R\$ 1.000 (valor do produto/0,82 (fator de divisão) = R\$ 1.219,51 (identificada a base de cálculo com o montante do imposto embutido)

– R\$ 1.219,51 \* 18% = R\$ 219,51 (ICMS DEVIDO)

Trazendo essa metodologia para o presente caso (em que há redução da base de cálculo), utiliza, a título exemplificativo, a Nota Fiscal nº 5635 (primeira linha da tabela constante na página 12 do Auto de Infração), em que o Valor Total Bruto dos Produtos ou Serviços é de R\$ 822,08.

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.

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

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

Logo, indica o valor devido para a Nota Fiscal nº 5635, exatamente o montante recolhido.

No entanto, ao realizar o primeiro passo e encontrar o fator de divisão, constata que a 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:

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

Logo, fora utilizado a seguinte fórmula para encontrar o imposto devido:

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

Assim, como se vê, 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). Mostra o cálculo.

Indica que o multiplicador da base de cálculo utilizado pela Fiscalização está errado, pois não considerou a redução da base de cálculo. Ou seja, a 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.

Pontua 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 utilizado nos cálculos atinentes 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 percuente análise pela d. Procuradoria Geral do Estado da Bahia nos autos do Processo PGE 2017.440305-0.

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.

Tanto assim o é, 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 pela empresa e, contrariamente ao que ocorre na operação matemática realizada, como demonstra.

Constata 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 ao Valor da Nota Fiscal, o que não ocorre segundo a sistemática de cálculo operada pela fiscalização, demonstrando a total incongruência dos cálculos efetuados pelo Fisco.

Indica que, claramente, 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), a qual dispõe que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, na forma do artigo 13, transcrito.

Assegura 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, conclui.

Ademais, pretendesse o 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.

No entanto, como visto, o legislador apenas determina a inclusão do montante do próprio imposto, montante este que deve ser interpretado como montante efetivamente devido, interpreta.

Portanto, argui 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.

Além disso, indica que a norma específica contida no artigo 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, entende não poder 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.

Neste contexto, quando 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.

Sustenta 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 268, XVII, “a” do RICMS/BA deve ser calculada exatamente do modo realizado pela empresa.

Colaciona as ementas da Apelação, no Processo nº 0513495-51.2014.8.05.0001, Relatora Desembargadora Maria do Socorro Barreto Santiago, publicado em 22/08/2017 e Apelação, Processo nº 0542817-19.2014.8.05.0001, Relatora Desembargadora Regina Helena Ramos Reis, publicado em

18/02/2016.

Percebe estar a questão pacificada no Judiciário, não havendo dúvidas de que o cálculo realizado fora feito 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.

Caso se entenda pela subsistência do Auto de Infração, 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, movimente 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:

Preliminarmente, que sejam reconhecidas as nulidades apontadas, que inquinam o lançamento a vício insanável, acarretando assim à nulidade do Auto de Infração;

Quanto ao mérito, 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 lavrada pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Por fim, reitera, ainda, o requerimento para que todas as publicações, intimações e/ou notificações sejam veiculadas exclusivamente em nome de seus advogados no endereço indicado, sob pena de nulidade.

Informação Fiscal prestada à fl. 118 pela autuante, após resumir a autuação e os principais pontos defensivos apresentados, assevera ter lavrado o Auto de Infração em lide dentro das normas regulamentares de suas funções fiscalizadoras fundamentadas no RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Informa que não ocorreu nenhum equívoco no cálculo da determinação do ICMS a recolher.

Esclarece ter sido a Base de Cálculo do ICMS determinada agregando-se à mesma o montante do imposto conforme artigo 13, § 1º da Lei Complementar nº 87/96. Após a determinação da Base de Cálculo, foi aplicada sobre a mesma o benefício da redução da base de cálculo de 52%, conforme disposto no artigo 268 do RICMS/BA.

Em resumo: 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 uma redução de 52% (redução amparada pelo artigo 268 do RICMS/BA).

No cálculo efetuado pelo defendente a Base de Cálculo foi determinada agregando-se a mesma uma carga de 12,96% (com redução sem amparo legal) e após sua determinação foi aplicada sobre a mesma uma redução de 52% (redução amparada pelo artigo 268 do RICMS/BA), ou seja, no cálculo da determinação da Base de Cálculo do ICMS, deve ser aplicada uma carga tributária de 27% e não de 12,96%.

Diante do exposto, sustenta a procedência total do Auto de Infração.

O processo veio para este órgão em 12/05/2023 (fl. 120), recebido no CONSEF em 16/05/2023 e distribuído a este relator em 29/05/2024 (fl. 120-v), tendo sido devidamente instruído e considerado apto para julgamento.

Compareceu ao julgamento, para fins de sustentação oral, a advogada da empresa, Dra. Carolina Ribeiro Guimarães, OAB/SP 450.255, para fins de acompanhamento do julgamento, tendo renunciado ao direito a realizar sustentação oral.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação pela



empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura de Termo de Intimação Fiscal em 19/09/2022, de acordo com o documento de fl. 07.

Os elementos que suportam a acusação se encontram às fls. 12 a 17 dos autos.

Já a Ciência do lançamento, ocorreu em 02/01/2023, pela leitura da Cientificação do Auto de Infração transmitida pelo Domicílio Tributário Eletrônico, com entrega dos demonstrativos elaborados pela autuante em anexos (fls. 23 a 25).

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada.

Inexiste, pois, qualquer insegurança jurídica em relação ao lançamento, que, conforme visto, seguiu rigorosamente a legislação quando de sua confecção, atentando para os princípios do processo administrativo fiscal, e assegurando o direito à ampla defesa do sujeito passivo, bem como o exercício do contraditório, adiante.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Analisando as questões preliminares postas na impugnação, início pelo argumento quanto a insegurança no apontamento da infração praticada, daí decorrendo o cerceamento ao direito de defesa.

De logo, se constata ser a acusação suficientemente clara, estando a sua demonstração e forma de apuração devidamente explicitada no demonstrativo impresso às fls. 12 a 17, bem como na mídia de fl. 19, entregue em cópia ao sujeito passivo, na forma do recibo de fl. 18.

Da mesma maneira, quando da ciência do lançamento, foram transmitidos os arquivos que o embasaram, tendo sido a mensagem lida pelo contribuinte autuado e garante terem sido atendidos os princípios processuais da garantia de ampla defesa e do contraditório.

Em relação aos argumentos de falta de motivação e insegurança quanto a infração, esclareço que que a falta de motivação adequada, coerente com os fatos realmente ocorridos e com os dispositivos legais aplicáveis, tendem a desaguar na nulidade do lançamento tributário, descabendo o entendimento quanto a presunção de legitimidade do ato administrativo, devendo ser analisado o levantamento em si.

Coerente com tal entendimento, o CARF, quando da apreciação que resultou no Acórdão 2301-003.426, firmou que *“Quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material”*.

Para o mesmo órgão, agora no Acórdão 9303-005.461, *“Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os*



*equivocos na sua determinação (...) ensejam a sua nulidade por vício material”, consistente em “falta de motivação ou motivação errônea do lançamento”.*

Seguindo tal entendimento, passo a apreciar a tese defensiva, quanto a tal arguição.

Inicialmente, cumpre firmar que nos termos do artigo 37, *caput*, da Carta Magna, a Administração Pública deve se pautar sempre com base no princípio da legalidade, e todos os seus atos devem estar estabelecidos em lei, não sendo possível praticar seus atos de forma discricionária.

Já a Lei Federal nº 9.784/99, responsável por regular o processo no âmbito administrativo da Administração Pública Federal, estabelece por meio de seu artigo 2º, que ela deverá obedecer além do princípio da legalidade e outros, a motivação.

Mais adiante, no artigo 50, firma de forma expressa, que os atos administrativos devem ser obrigatoriamente motivados, contendo a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, de maneira explícita e clara, sendo certo que a ausência do elemento de motivação do ato administrativo, deflagra a nulidade do ato.

Por outro lado, o artigo 55, da mesma Lei Federal nº 9.784/99, tem como regra geral, que os atos administrativos eventualmente eivados de vício de motivação são convalidáveis, haja vista ele não atingir o conteúdo do ato administrativo.

A invalidade em apreço é corrigida por intermédio de outro ato administrativo, no qual há a exteriorização formal do motivo.

O próprio artigo 142 do CTN, mencionado na impugnação, que estabelece sobre o lançamento, é expresso ao dispor que compete privativamente à autoridade administrativa ao constituir o crédito tributário, determinar a matéria tributária.

Dessa maneira, tem-se como imprescindível para a validade do ato, que ele disponha de forma clara e expressa os motivos que ensejaram a aplicação do dispositivo legal, responsável por criar o fato jurídico e instalar a relação subjetiva entre os sujeitos ativo e passivo.

A autuante, quando do lançamento, constatou prática do contribuinte que considerou como atos em sentido contrário aos da previsão legal, para embasar o Auto de Infração, apontando detalhadamente as condutas do sujeito passivo.

Dito isso, na peça de impugnação, ainda que o sujeito passivo aponte vício de motivação, pelos conceitos e posições acima externados, o presente lançamento não traz qualquer fundamentação legal equivocada, nem existem omissões quanto a descrição dos fatos arrolados pela fiscalização e tidos como contrários às normas legais vigentes.

Tal conclusão advém de breve leitura da infração, da descrição dos fatos e do enquadramento legal, além do substrato probante trazido e acostado aos autos.

Logo, ainda que a obrigatoriedade da motivação do ato administrativo esteja firmada em princípio constitucional, se apresentando como essencial ao regime jurídico-administrativo brasileiro, foi devidamente atendida e respeitada na presente autuação, o que leva à rejeição do argumento defensivo posto, vez estar a infração devidamente comprovada pelos demonstrativos elaborados pela autuante.

Analisando o argumento de cerceamento do direito de ampla defesa, trazido na impugnação, o que desembocaria na nulidade do lançamento, igualmente não posso acolher.

E justifico: a autuação foi fundada em elementos concretos (livros e documentos fiscais escriturados e recebidos pelo sujeito passivo), com a devida base legal, calcada em demonstrativos planilhados elaborados pela autuante, dos quais a empresa recebeu cópia.

Assim, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida.

Ainda a respeito do alegado cerceamento do direito de defesa, pertinente invocar ensinamento de Vicente Greco Filho que entende ser a ampla defesa constituída a partir de cinco fundamentos:

- “a) ter conhecimento claro da imputação;*
- b) poder apresentar alegações contra a acusação;*
- c) poder acompanhar a prova produzida e fazer contraprova;*
- d) ter defesa técnica por advogado; e*
- e) poder recorrer da decisão desfavorável”.*

Das cinco possibilidades listadas acima, apenas a última ainda não foi exercida pela defesa do contribuinte, pelo fato de a decisão de primeiro grau não ter sido prolatada, apenas o sendo neste momento processual, entretanto, o seu exercício se encontra plenamente garantido da leitura do artigo 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99.

Tal cerceamento de defesa, pois, não se apresenta presente no lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Segundo, pela constatação de ter sido a acusação perfeitamente compreendida pelo sujeito passivo, o qual, inclusive, por meio de cálculo numérico se contrapôs aos dados trazidos pela autuante em seus cálculos para chegar ao valor lançado, o que enfraquece a argumentação da defesa, e faz com que não seja acolhida.

Quanto a tese defensiva de falha na descrição da infração, o que ao seu entender traria a nulidade do lançamento, somente o fato de a autuante ter indicado os artigos 16, 16-A e 17 da Lei nº 7.014/96, devidamente reproduzidos pelo autuado em sua impugnação, os quais não somente estipulam a alíquota para a operação com energia elétrica, como, igualmente, a base de cálculo do imposto e sua forma de apuração.

Assim, tem-se com clareza solar ter o contribuinte erroneamente, calculado a base de cálculo do imposto devido nas aquisições de energia elétrica no mercado livre de outra unidade da Federação, tendo sido, como já indicado, apresentados e entregues os respectivos demonstrativos que embasam a autuação.

Destarte, os itens descritos no artigo 39 do RPAF/99 foram total e devidamente atendidos, especialmente os incisos III, V e VI, contrariamente ao entendimento defensivo, estando o feito livre de qualquer mácula capaz de enveredar pela sua nulidade.

Registre-se que o fato de a defesa não ter recebido os demonstrativos elaborados, obrigação que caberia ao autuado, não significa que os mesmos não tenham sido elaborados ou entregues no momento oportuno, sendo assunto a ser analisado internamente entre ambos (defesa e autuado), e não pelo julgador.

Assim, o princípio do contraditório e da ampla defesa, como bem sabido, encontra sua previsão na Constituição Federal de 1988, no seu artigo 5º, inciso LV (aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes), a este juntando-se os incisos XXXV e LIV do mesmo artigo, sendo também identificado pela expressão *“ouça-se também a outra parte”*.

Se trata de corolário do princípio do devido processo legal, para o qual, o ato praticado pela autoridade administrativa, para ser tido como válido, e capaz de ser eficaz, deve seguir os ditames da lei, caracterizado, pois, pela utilização de todos os meios em direito admitidos.

A doutrina, aqui representada por José Afonso da Silva (Curso de Direito Constitucional Positivo. 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 378), entende que:

*“O princípio do devido processo legal entra agora no Direito Constitucional positivo com um enunciado que vem da Magna Carta inglesa: ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (artigo 5º, LIV). Combinado com o direito de acesso à Justiça (artigo 5º, XXXV) e o contraditório e a plenitude da defesa (artigo 5º, LV), fecha-se o ciclo das garantias processuais. Garante-se o processo, e*

*quando se fala em 'processo', e não em simples procedimento, alude-se, sem dúvida, a formas instrumentais adequadas, a fim de que a prestação jurisdicional, quando entregue pelo Estado, dê a cada um o que é seu, segundo os imperativos da ordem jurídica. E isso envolve a garantia do contraditório, a plenitude do direito de defesa, a isonomia processual e a bilateralidade dos atos procedimentais”.*

Existe, pois, o poder-dever administrativo de autotutela, pelo qual a Administração, atuando de ofício ou por provocação do particular, revisa os atos por ela produzidos, tanto quanto à legalidade, quanto ao mérito. O poder de autotutela da Administração Pública encontra-se consagrado na Súmula 473 do STF, que confere à Administração Pública o poder de declarar nulos os seus próprios atos, quando da constatação de ilegalidade, ou então de revogá-los, sob a égide dos critérios de oportunidade e conveniência:

*“A administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.*

Nesta ótica, cabe ao julgador apreciar, analisar e avaliar todos os aspectos da autuação, e a presença ou não de elementos que possam implicar na invalidade do procedimento fiscal, agindo com isenção e desapaixonadamente, como tem sido praxe nos mais de oitenta anos deste Conselho de Fazenda.

Foi, pois, garantido ao contribuinte e sua defesa o pleno exercício de seu direito de defesa, como já dito, sem qualquer restrição ou limitação, prova disso é que apresentou o mesmo as suas razões defensivas, desfiando os argumentos a seu favor, no sentido de desconstituir a autuação.

Por tais razões, não acolho as questões preliminares apresentadas.

Quanto ao mérito, a discussão não é nova neste órgão, já tendo sido apreciada em outras diversas ocasiões, inclusive em lançamentos realizados pela própria autuante do presente feito, estando o entendimento devidamente pacificado, se limitando a discussão ao posicionamento quanto a forma de apuração da base de cálculo do imposto na aquisição de energia elétrica no mercado de livre contratação (ACL).

Como já devidamente relatado, a exigência de imposto no Auto de Infração, decorre da 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, uma vez estar o autuado conectado diretamente à Rede Básica de transmissão para fins de seu próprio consumo, tendo sido a operação regularmente escriturada, sendo apuradas diferenças do ICMS, nos meses indicados na autuação.

Em sua impugnação, a autuada argui ter apurado e recolhido corretamente o valor do ICMS, atendendo o regramento legal vigente, em relação ao qual discorda a autuante.

Lembro que as aquisições em outra unidade da Federação de energia elétrica via ACL, se encontra nos termos definidos nos artigos 268, inciso XVII, alínea “a”, 332, inciso XVI, 400 e 403 do RICMS/12.

Na forma do artigo 268, XVII, “a” do RICMS/2012, temos:

*“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

*(...)*

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

*a) 52%, quando:*

*1 - destinada às classes de consumo industrial e rural”.*

Não remanesce qualquer dúvida quanto ao fato da autuada ser estabelecimento industrial.

A autuante, conforme consignado na informação fiscal, esclareceu a forma pela qual apurou a base de cálculo que entende correta, agregando a mesma uma carga tributária de 27%, e, após a sua determinação foi aplicada sobre a mesma a redução legal de 52%.

Já no cálculo efetuado pelo autuado, a base de cálculo foi determinada, agregando-se uma carga

de 12,96%, com redução entendida pela autuante como sem base legal, e após sua determinação foi aplicada sobre a mesma a redução de 52%, prevista no dispositivo regulamentar acima mencionado.

Logo, a questão a ser enfrentada é se confirmar se no cálculo da determinação da base de cálculo do ICMS, para as operações autuadas, qual deve ser o critério a ser utilizado: aplicação de uma carga tributária de 27% ou de 12,96%, conforme entendimento do autuado.

Em função da determinação contida no RICMS/BA acima reproduzida, fica claro a previsão de redução da base de cálculo de 52%, específico para operações de energia elétrica destinadas ao consumo industrial, e, tendo sido a redução da base de carga tributária definida no mesmo dispositivo regulamentar, 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 menor do que o efetivamente devido.

Neste ponto, importante se invocar quanto ao tema, o teor da Súmula 06 CONSEF:

*“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”.*

Observo que no procedimento adotado pelo autuado, sem base legal ou normativa, se reduz a base de cálculo de forma dupla: ao determinar a alíquota efetiva e no cálculo do ICMS por dentro, o que não está de acordo com a legislação supramencionada, e provoca o recolhimento a menor do imposto, ora exigido.

Por outro lado, o artigo 400 do RICMS/12, ao dispor em capítulo especificamente sobre as operações interestaduais com energia elétrica destinadas ao estado da Bahia adquirida em ambiente de contratação livre, dispõe:

*“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”.*

Dessa maneira, sobre tal valor é que se integra o montante do imposto, considerando a alíquota prevista na legislação (25%), inclusive com o acréscimo do percentual (2%), da parcela vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FECEP), não constando qualquer previsão na legislação, no sentido de se aplicar redução sobre o valor da Nota Fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica.

Daí resta cristalino que a autuante, como visto em momento pretérito, ter esclarecido devidamente, a forma do cálculo, sendo que em função da determinação legal da aplicação da alíquota de 25% se agregam os 2% referente ao FECEP, conforme disposição contida no artigo 16, inciso II, alínea “i” e 16-A, além do artigo 17, § 1º, todos da Lei nº 7.014/96 invocados pela autuante e já mencionados anteriormente neste voto.

Tenho como relevante que não se 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 impositiva, tendo redução de alíquota sempre que a alteração se verifica no percentual de cálculo do imposto.

Portanto, a redução de carga tributária não é nem redução de alíquota, nem redução de base de cálculo, é uma categoria diversa, tendo o legislador, reconhecendo tal 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 comento, registre-se que não foi estabelecido qualquer percentual de carga tributária,



estando previsto na legislação apenas e tão somente a redução de base de cálculo, consoante legislação transcrita em momento anterior.

Quanto ao argumento de discutir a matéria no Judiciário, se trata de um direito inalienável do contribuinte, a quem ninguém pode se opor, sendo uma decisão exclusivamente sua, além do que as decisões trazidas em sede defensiva não vinculam o julgador na sua apreciação quanto a matéria discutida.

Pertinente lembrar que a vasta jurisprudência deste órgão é pacífica no sentido do presente voto, à vista dos Acórdãos CJFs nºs 0395-12/24-VD, 0099-12/23-VD e 0166-11/23-VD, tomados como poucos dos muitos exemplos existentes.

Pelos expostos motivos, diante do fato de ter sido devidamente atestada a correteza do procedimento fiscal e dos cálculos realizados pela autuante, a infração há de ser tida como subsistente em sua inteireza.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298633.0020/22-8** lavrado contra **GERDAU AÇOS LONGOS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 36.858,62**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 29 de janeiro de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – JULGADOR