

A. I. Nº - 281082.0003/24-6  
AUTUADO - OXITENO S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
AUTUANTES - MARCÍLIO JOSÉ A. DOS SANTOS e MARCOS ANTÔNIO M. CRISÓSTOMO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/03/2025

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0038-06/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE – ACL. Reconhecimento dos Autuantes pela insubsistência da acusação fiscal, diante do acolhimento de diversas razões defensivas apresentadas (apuração da base de cálculo, percentual de redução da mesma, alíquota a ser aplicada às operações, não incidência do adicional do FUNCEP e desconsideração dos valores já recolhidos pela empresa). Prejudicado o pedido para realização de diligência. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrada em 27 de fevereiro de 2024 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 456.474,03, além de 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 julho a dezembro de 2022. (Mantida a redação original).

Consta a seguinte **informação complementar** dos Autuantes na descrição dos fatos: *“Parcialmente, em virtude de erro na apuração da base de cálculo, conforme demonstrativo em anexo”*. (Mantida a grafia original).

A autuada, por seus advogados, devidamente constituídos nos termos do instrumento de fls. 49 a 52, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 22 a 47, onde argumenta, após sintetizar a infração, como preliminar de nulidade, apontando vício do lançamento tributário decorrente da precariedade da presente acusação fiscal, que não atende aos requisitos mínimos de validade, tampouco observa a verdade material do caso, visto que deixou de considerar fatos, informações e documentos extremamente relevantes.

Justifica pelo fato de a autuação ora impugnada foi de encontro ao artigo 142 do Código Tributário Nacional que rege o lançamento tributário e confere competência à Fiscalização para o exercício desta importante função, ao mesmo tempo em que estabelece os parâmetros e limites necessários para que a realização da atividade do lançamento se opere dentro da legalidade e com observância ao princípio da segurança jurídica.

Assim, há a necessidade, pelos próprios princípios que regem a Administração (notadamente os princípios da motivação e da legalidade), da verificação da ocorrência do fato gerador, com a efetiva análise da verdade material dos fatos, bem como dos documentos capazes de comprovar sua ocorrência, a fim de se averiguar o cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte.

Ainda, confirmando e esclarecendo a norma, cita Aliomar Baleeiro, que ao tratar do lançamento, indica que há cinco elementos a considerar no ato administrativo dentre os quais está *“o motivo, que compreende os fundamentos que dão ensejo à prática do ato”*.

É dizer, o ato de lançamento não pode ser simplesmente realizado com base em fatos não comprovados nem em uma incompleta averiguação dos fatos e documentos dos quais se extrai a “matéria tributável”, mas sim em verdadeira investigação, na qual todos os critérios da hipótese de incidência sejam apurados, com a devida investigação e posterior descrição completa do fato gerador supostamente ocorrido.

Após reproduzir o artigo 39 do RPAF/99, percebe a obrigatoriedade da descrição clara e precisa dos fatos, contida no dispositivo supra, com todas as suas alíneas, que nada mais é do que a estrita observância aos princípios da tipicidade e da legalidade, os quais como regra aduzem que a tributação não pode recair sobre qualquer fato, mas só sobre aqueles eleitos pela lei.

Depreende que a primeira e mais elementar atribuição confiada à autoridade administrativa para concretizar o ato de lançamento é verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e determinar a matéria tributável. Isto é, deve ocorrer a descrição precisa e clara dos fatos, sob pena de dificultar a defesa do contribuinte e, portanto, impedir a satisfação do princípio do contraditório e da ampla defesa constitucionalmente previstos.

Contudo, no lançamento em tela resta evidente que não foi cumprido o mandamento legal, diz, na medida em que a Fiscalização não demonstrou o perfeito enquadramento dos fatos concretos às normas de incidência do ICMS, aduzindo, apenas, uma suposta ocorrência de fatos geradores não tributados, presumindo, sem comprovação e apuração de que suas alegações de fato procedem.

Nota que a Fiscalização se limitou a apresentar planilha que em nada comprova a violação, tendo em vista que a infração imputada diz respeito à ausência de recolhimento de ICMS sobre energia elétrica, e conforme será demonstrado mais detalhadamente a seguir, a empresa adimpliu a obrigação tributária devida pelas operações ocorridas.

E mais, em complemento à descrição da infração supostamente cometida pela Impugnante, a autuação indica que tal infração ocorreu *“Parcialmente em virtude de erro na apuração de base de cálculo”*.

Contudo, frisa que a Fiscalização não fornece elementos suficientes para identificar quais valores compõem a base de cálculo utilizada no lançamento, visto que o valor da base de cálculo corresponde ao valor da operação realizada com energia elétrica, majorada em quase 40%, para todas as operações, sem qualquer justificativa para tanto.

Ou seja, não há descrição dos fatos ou qualquer indício que aponte como foi composta a base de cálculo utilizada para imposição da suposta infração, nos termos em que está sendo cobrado, assevera.

Desta forma, verifica claramente, *data venia*, que a Fiscalização lançou o tributo sem sequer se preocupar em investigar se foi descumprida a legislação tributária ou se as infrações efetivamente ocorreram!

Daí, percebe que a Fiscalização não apurou os fatos conforme determina a Norma Tributária acima destacada, deixando totalmente de lado a necessidade de se chegar à verdade material dos fatos, princípio reitor do processo administrativo.

E mais, fundamenta o Auto de Infração em dispositivo legal que está revogado há quase dez anos! É que, dentre os dispositivos indicados como enquadramento legal da infração supostamente cometida, está o artigo 401 do RICMS/BA, que foi revogado em 15/08/2014, na forma da plotagem apresentada.

Menciona que o Código Tributário Nacional em seu artigo 144 dispõe que *“o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”*, Ou seja, o lançamento que se fundamenta em dispositivo legal revogado quase uma década antes da ocorrência do fato gerador, afronta expressamente a legislação tributária, padecendo de flagrante nulidade.

Assim, diz que a autuação merece subsunção à norma disposta no artigo 18, inciso IV, “a” do RPAF, que determina ser nulo o Auto de Infração em que seja impossível determinar com

segurança a infração cometida, haja vista todos os equívocos e falta de verdade nos fatos anteriormente demonstrados. Isto é, considerando que o Auto de Infração ora impugnado não atende aos requisitos mínimos necessários para ser lavrado, este deve ser considerado nulo.

Dessa forma, resta claro que a Fiscalização presumiu, sem base legal e em inobservância à legislação, ter deixado de recolher o ICMS de acordo com a previsão legal, sem, contudo, indicar precisamente qual equívoco teria ocorrido.

Isto é, considerando que o Auto de Infração ora impugnado não atende aos requisitos mínimos necessários para ser lavrado, este deve ser considerado nulo, visto que não pode o contribuinte ser alvo de devaneios infundados e sem qualquer respaldo na legislação pátria, conclui.

Assim, tendo em vista a falta de clareza e precisão no lançamento vergastado, como demonstrado acima, fala restar evidente a precariedade da acusação fiscal, pelo que tal circunstância macula o lançamento de forma insanável, o qual, descolando-se dos critérios de vinculação e motivação, afigura-se nulo, não havendo outro caminho que não seja a extinção do crédito tributário, nos termos até aqui demonstrados.

Sucessivamente, em observância ao princípio da eventualidade, na remota hipótese de serem afastadas as preliminares acima apresentadas, passa a demonstrar, no mérito, a necessidade de revisão do lançamento impugnado, em vista do erro na apuração da base de cálculo, da ilegalidade da alíquota aplicada, da inocorrência do fato gerador da infração, tendo em vista que houve o devido recolhimento do tributo.

O primeiro ponto é quanto ao arbitramento ilegal e inconstitucional da base de cálculo, uma vez que a Fiscalização sugere, como dito, por meio do lançamento ora combatido, que teria incorrido em infração por, supostamente, deixar de recolher ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica em seu estabelecimento. Afirma, ainda, na descrição dos fatos que tal infração ocorreu *“Parcialmente em virtude de erro na apuração da base de cálculo”*. Contudo, esta alegação não corresponde à realidade dos fatos e, portanto, não merece prosperar, como será demonstrado a seguir.

Observa no ato de lançamento e demonstrativos correlatos, ter sido a infração imputada apurada com base em Notas Fiscais relacionadas às aquisições de energia elétrica (Doc. 03).

Ocorre que, ao analisar o demonstrativo analítico da Fiscalização, constatou que os valores de base de cálculo do ICMS, foram compostos pelo valor das operações/notas fiscais, e um acréscimo de 36,98%, e isto se repete para todas as operações dispostas no demonstrativo. Este valor majorado das operações, que a Fiscalização utiliza como base de cálculo, passa por uma posterior redução, resultando em 60,32% do seu valor.

Ou seja, a Fiscalização utiliza uma base de cálculo, inclusive para fins do benefício da redução da base de cálculo, cuja composição não possui qualquer justificativa ou previsão legal.

Como pode ser observado da autuação, a Fiscalização não fornece em seu demonstrativo, elementos para que possa identificar com clareza quais os valores compõem a base de cálculo da presente exigência, de modo que não há como determinar a origem dos valores que compõem o acréscimo em quase 40% no valor da operação. E ainda, não há fundamento legal que justifique a utilização deste percentual, que, frisa, é aplicado em todas as operações objeto da autuação.

No que se refere à base de cálculo do ICMS sobre a circulação de energia elétrica, a Lei Complementar nº 87/96, nos termos do inciso I do artigo 13, expressamente determina que será o valor da operação, assim entendido o preço praticado na operação final.

Acrescenta que o artigo 13, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, ao tratar da base de cálculo do Imposto, prescreve que integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; assim como o valor correspondente a: seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição e frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.



Lembra o Convênio ICMS 77/2011, do qual é signatário o Estado da Bahia, relativamente ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas e interestaduais de circulação de energia elétrica, adquirido por meio de contrato de compra e venda firmado em Ambiente de Contratação Livre (ACL), em sua Cláusula Primeira, § 1º, reproduzida.

Quanto ao cálculo do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica e adquiridas em ambiente de livre contratação destinadas ao Estado da Bahia, menciona o artigo 400 do RICMS, asseverando que nesse sentido, sabendo-se que o ICMS incidente sobre a energia elétrica adquirida em ACL possui uma base de cálculo composta, e não o simples valor da operação, a Fiscalização tem o dever de compor analiticamente o valor da base de cálculo utilizada, para que possa ter conhecimento daquilo que lhe é imputado.

Contudo, não é o que se verifica no presente caso, indica, visto que não há elementos suficientes na autuação ou no seu demonstrativo disponibilizado pela Fiscalização, que simplesmente dispõe o valor da operação, e um acréscimo de 36,98%, para composição da base de cálculo, sem indicar o motivo deste acréscimo.

Se depara, portanto, com uma autuação incoerente, cuja infração por suposta ausência de recolhimento do ICMS, se deu *“Parcialmente em virtude de erro na apuração de base de cálculo”*, mas ao mesmo tempo impossibilita a identificação da origem do acréscimo que a compõe, finaliza.

Aduz apontar a Fiscalização ter incorrido em infração por erro em base de cálculo, e neste caso, deveria, minimamente, demonstrar onde se encontra o erro, e os elementos que deveriam compor a referida base.

Ainda que se considere que o valor do acréscimo que resulta na base de cálculo encontrada pela Fiscalização está composto (i) pelo valor da operação, (ii) respectivas tarifas de conexão e transmissão, e (iii) do próprio imposto, não há como verificar qual montante corresponde a cada parcela. É possível identificar tão somente o acréscimo de 36,98% ao valor da operação, percentual este que não possui qualquer amparo legal.

Ou seja, ao efetuar um acréscimo por mera liberalidade ao valor da operação, cujo percentual não possui previsão legal, constata que a Fiscalização em verdade realizou arbitramento da base de cálculo, o que só pode acontecer em situações específicas e justificadas, nos moldes do artigo 148 do CTN, reproduzido.

No mesmo sentido, dispõe o artigo 22 da Lei Estadual nº 7.014/1996, cujo teor copia.

Tem, portanto, que o arbitramento é aplicável somente quando não existam condições de apurar o valor do imposto devido, o que não se reflete no presente caso, tendo em vista que jamais realizou qualquer omissão das Notas Fiscais, e nunca se recusou a prestar declarações ou esclarecimentos adicionais à Fiscalização.

Deste modo, tendo em vista que a composição da base de cálculo se encontra taxativamente disposta nos mencionados dispositivos, e que todos os recursos para determinação da base de cálculo (como as notas fiscais), encontravam-se a disposição da Fiscalização, reafirma não haver fundamento ou justificativa para o arbitramento da base de cálculo do modo que foi realizado.

Portanto, diante da ilegalidade da base de cálculo arbitrada pela Fiscalização, por ofensa ao artigo 148 do CTN e artigo 22 da Lei nº 7.014/1996, deve ser julgado improcedente o Auto de Infração e extinto o crédito tributário em cobrança.

O segundo ponto, diz respeito ao cálculo para redução da Base de Cálculo e a Súmula 6 do CONSEF.

Noutro giro, ainda que se admita a base de cálculo arbitrada pela fiscalização, o que o faz somente por hipótese, a cobrança não merece prosperar, tendo em vista a incorreção e ilegalidade do cálculo para redução da base de cálculo.

Isto porque, o artigo 268, XVII, “a” do RICMS/BA (reproduzido), especifica a carga tributária

incidente sobre a operação na forma ali prescrita.

Acerca do tema, a jurisprudência reiterada do CONSEF, se reflete em sua Súmula nº 06, copiada. Ou seja, a redução da base de cálculo se inicia ainda na formação da base de cálculo original do imposto, no cálculo do chamado “gross up”, que nada mais é do que a inclusão do imposto em sua própria base. Assim, a formação da base de cálculo deve partir da alíquota efetiva. A equação deve ser a seguinte:  $[ICMS = \text{Valor da NF} / (1 - \% \text{ Carga tributária}) \times (1 - \% \text{ Redução BC}) \times \% \text{ Alíquota}]$ .

Contudo, no presente caso, ao analisar o Demonstrativo Analítico elaborado pela Fiscalização, constata que a redução da base de cálculo foi realizada somente na etapa posterior à composição da base de cálculo original, cujos valores que a integram são desconhecidos.

Ou seja, não há como identificar os elementos que compõem a base de cálculo, mas tão somente o aumento da base de cálculo original em 36,98%, em total descompasso com a legislação, visto que não é possível conferir se a redução da carga tributária foi aplicada nos termos que comandam a Súmula 06 do CONSEF.

Resta evidente, portanto, a incorreção nos cálculos de redução da base de cálculo da Fiscalização, por afronta ao artigo 268, XVII, “a” do RICMS/BA, bem como à Súmula nº 06/CONSEF, e, portanto, resta demonstrada a improcedência do presente Auto de Infração.

Outrossim, nem se deve cogitar que a majoração da base de cálculo decorreria da inclusão do TUST/TUSD no cálculo do ICMS, em razão da impossibilidade de inclusão dos referidos encargos pela vigência e produção de efeitos da Lei Complementar nº 194/2022 à época do fato gerador.

Recorda que em 23 de junho de 2022, foi editada a Lei Complementar nº 194/2022, que, dentre outras disposições, incluiu o inciso X, no artigo 3º da Lei Complementar nº 87/96, para prever expressamente a não incidência do ICMS sobre os serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica, transcrevendo o teor dos artigos 2º e 3º, inciso X, daquela.

Assegura que nos termos do artigo 15 da LC 194/2022, a referida disposição entrou em vigor em 23/06/2022, e produziu efeitos imediatos.

Ocorre que, por força da medida cautelar (Doc. 04) concedida no bojo da ADI 7.195, publicada em 22/03/2023, foi suspensa a produção de efeitos do mencionado dispositivo (artigo 3º, X da Lei Complementar nº 87/96), até o julgamento de mérito da referida ação.

Ou seja, as alterações promovidas pelo artigo 2º da Lei Complementar nº 194/2022 estavam em plena vigência e produzindo efeitos no período compreendido entre 23/06/2022 até 22/03/2023, o que abarca o momento dos fatos geradores da presente exigência, que alcança os períodos entre julho a dezembro de 2022.

Nesse sentido, vale destacar que o comando constitucional insculpido no artigo 146, III, “a” da Constituição Federal, dispõe que cabe às leis complementares estabelecerem normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a conformação da base de cálculo dos impostos, independentemente da previsão em lei estadual sobre a matéria.

Deste modo, argumenta que desde a publicação da Lei Complementar nº 194/2022, até o momento da suspensão dos efeitos do seu artigo 2º, pela decisão cautelar proferida na ADI 7.195, os Estados e Distrito Federal estavam impedidos de cobrar o ICMS sobre tais serviços e encargos setoriais.

Destaca, inclusive, o comando constitucional do artigo 24, § 4º da Constituição Federal, quando determina que “a superveniência de lei federal sobre normas gerais, suspende a eficácia da lei estadual no que lhe for contrário”, surtindo efeitos imediatos.

Sabe que a Lei Complementar nº 194/2022 foi regularmente publicada, e passou a produzir seus correlatos efeitos jurídicos, como tal, revestiu-se de validade, e produziu efeitos até a determinação da suspensão do seu artigo 2º pela cautelar concedida nos autos da ADI 7.195.

Assim, patente é a ilegalidade e inconstitucionalidade da regra prevista no artigo 400 do

RICMS/BA, e no Convênio ICMS 77/2011, que autorizam a inclusão dos serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica na base de cálculo do ICMS, e a consequente improcedência do Auto de Infração ora impugnado, caso seja apresentado argumento superveniente de majoração da base de cálculo pela inclusão a tais títulos.

Ademais, ainda que não se considere indevida a cobrança por erro na base de cálculo do tributo, o que se admite apenas por hipótese, considera também a improcedência da exação por aplicação equivocada da alíquota de 25%, quando deveria ser aplicada a alíquota de 18%, por força do artigo 18-A do CTN, incluído pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 194/2022.

É que tal Lei Complementar incluiu o artigo 18-A no CTN, que dispõe acerca da essencialidade de determinados bens e serviços, e as alíquotas aplicadas sobre estes bens e serviços, conforme transcrição.

Observa no referido dispositivo, ser vedada a fixação de alíquota aplicável sobre operações com energia elétrica em patamar superior ao das operações em geral, sendo que à época do fato gerador, a alíquota geral do ICMS no Estado da Bahia, prevista no artigo 15 da Lei nº 7.014/96, era de 18% (dezoito por cento), na forma da plotagem apresentada.

Contudo, o artigo 15, inciso II, alínea “i” previa a alíquota de 25% para operações envolvendo energia elétrica, sem observar a limitação trazida pelo artigo 18-A do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 194/2002.

Ou seja, à época do fato gerador, apesar de a legislação estadual prever a alíquota de 25% para operações envolvendo energia elétrica, já se encontrava vigente a Lei Complementar nº 194/2022, que incluiu o artigo 18-A no CTN, para vedar que a fixação da alíquota aplicada em operações envolvendo energia elétrica em patamar superior à alíquota geral, que no presente caso correspondia à alíquota de 18%.

Destaca novamente o comando constitucional do artigo 24, § 4º da Constituição Federal, quando determina que *“a superveniência de lei federal sobre normas gerais, suspende a eficácia da lei estadual no que lhe for contrário”*, surtindo efeitos imediatos.

Ressalta, inclusive, que o Estado da Bahia, editou o Decreto nº 21.494/2022, publicado em 23/06/2022, que previu a aplicação da alíquota de 18%, além da não incidência do adicional de 2% nas operações envolvendo energia elétrica, em razão da limitação contida na Lei Complementar nº 194/2022. Copia o seu teor.

Assim sendo, nos termos dos argumentos demonstrados linhas acima, tem como evidente a ilegalidade e inconstitucionalidade da aplicação da alíquota de 27% ao presente caso, por ofensa ao artigo 1º da Lei Complementar nº 194/2022, que inseriu o artigo 18-A do CTN, bem como ao artigo 24, § 4º da Constituição Federal, pelo que deve ser julgado completamente improcedente o Auto de Infração guerreado.

Recorda que, conforme mencionado acima, além das ilegalidades a apontadas e considerando a remota hipótese de não serem admitidas, passa a demonstrar a impossibilidade de aplicação do acréscimo de 2% destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza no Estado da Bahia, tendo em vista a suspensão dos efeitos do artigo 16-A da Lei nº 7.014/1996 no período relativo aos fatos geradores alcançados no caso em debate.

Aponta ter sido o Fundo de Combate e Erradicação de Pobreza criado pelo artigo 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), e instituído pela Lei Complementar nº 111/2001. Na legislação estadual, o artigo 16-A da Lei nº 7.014/1996 (reproduzido) prevê um adicional de 2% às alíquotas incidentes sobre determinadas operações, dentre às quais se incluíam as operações com energia elétrica, destinados ao FUNCEP.

Diz que, como já referido acima, em 23/06/2022, foi publicado o Decreto nº 21.494/2022, que, por meio do seu artigo 1º, parágrafo único (copiado), dispôs sobre a não aplicação do adicional de 2% vinculado ao FUNCEP nas operações com energia elétrica, combustíveis e prestações de serviços



de comunicação.

Ocorre que, a não aplicação do referido adicional permaneceu vigente no ordenamento jurídico até 01/01/2023, tendo em vista que sua previsão foi revogada pelo Decreto nº 21.796/2022, que produziu efeitos a partir de 01/01/2023, nos termos do artigo 5º do referido Decreto, cujo texto transcreve.

Ou seja, no período de ocorrência do fato gerador (julho/2022 a dezembro/2022), estava afastada a aplicação do adicional de 2% destinado ao FUNCEP sobre as operações com energia elétrica.

Tem como evidente a improcedência da cobrança do adicional de 2% destinado ao FUNCEP, e, portanto, a improcedência do Auto de cobrança por afronta ao artigo 1º do Decreto nº 21.494/2022, vigente à época do fato gerador.

Subsidiariamente, apenas em observância ao princípio da eventualidade, caso sejam superados todos os óbices acima apontados, passa a demonstrar, ainda, que o lançamento desconsiderou pagamentos devidamente realizados a título de ICMS sobre as operações de aquisição de energia elétrica, merecendo, também neste ponto, ser reconhecida a improcedência do lançamento vergastado.

No presente caso, o Auto de Infração impugnado carece de liquidez, observa, sem a qual não se pode auferir sua validade, uma vez que o montante exigido pela fiscalização foi apurado de forma equivocada, na medida em que não foram considerados todos os pagamentos de ICMS realizados no período autuado.

Isto porque, conforme se observa dos recolhimentos realizados no exercício de 2023 (Doc. 05), realizou pagamentos complementares de ICMS para o período autuado, totalizando R\$ 221.337,06 (duzentos e vinte e um mil, trezentos e trinta e sete reais e seis centavos).

Lista os recolhimentos que não foram considerados pela Fiscalização, na forma de tabela.

Em vista de tais documentos e demonstrativos, que evidenciam a verdade material do caso em análise e comprovam a realização de pagamento complementar do ICMS para o período autuado, garante estar evidente a necessidade de reconhecimento da improcedência do lançamento, por desconsideração de pagamentos realizados, ou, caso assim não seja entendido, que seja, pelo menos, determinada a redução do valor principal da exigência de R\$ 456.474,04 para R\$ 235.136,98.

Ademais, ainda que não se considere indevida a cobrança, o que se admite apenas por hipótese, cabe considerar também a improcedência da exação, tendo em vista que a multa punitiva foi arbitrada em patamar inequivocamente excessivo e desproporcional.

Isto porque, as aludidas multas foram arbitradas com base no artigo 42, inciso II, alínea “f”; inciso VII, alínea “a” da Lei Estadual nº 7.014/96, sendo exigida no patamar de 60% (sessenta por cento) para as obrigações principais.

Sabe que o tributo pode ser instituído com a finalidade arrecadatória ou meramente econômica, sendo que em qualquer hipótese deverá ser observada a mencionada vedação do artigo 150, inciso IV da Constituição Federal e no mesmo sentido é o raciocínio quanto às multas.

Fala ser a função da multa (no caso, de natureza punitiva), exclusivamente inibitória, ou seja, implementada com o intuito de fazer com que o Contribuinte não deixe de cumprir eventual obrigação tributária, ficando claro o seu papel na forma de entendimento do Ministro Gilmar Mendes, em trecho reproduzido, contido no RE 582.461/RG, 18/08/2011.

Contudo, no presente caso, assegura ter sido a multa arbitrada sem qualquer observância à sua finalidade precípua ou à limitação constitucional do artigo 150, inciso IV, cujo interesse é garantir ao Contribuinte, punição pautada nos parâmetros de razoabilidade e proporcionalidade.

Menciona jurisprudência do STF, em casos recentes, como no ED. no Ag.Reg. no AI 727.872-RS, Relator Roberto Barroso, 1ª Turma, DJe de 03/09/2015, em trecho de sua Ementa.

No mesmo sentido entende a Procuradoria Geral da República, conforme opinativo do

apresentado no Recurso Extraordinário nº 633.214-PR, interposto pela União em defesa da multa punitiva aplicada no patamar de 75%. Cópia parte do mesmo.

Considerando o exaustivo reconhecimento pelo STF quanto ao patamar razoável e eficaz para o arbitramento das multas punitivas em matérias tributárias, resta evidente a necessidade de ser rechaçada a multa de 60% a fim de que, em caso de manutenção das infrações, esta penalidade seja reduzida para percentual não superior a 20%, por meio do nítido e constitucional fundamento de atendimento à vedação ao confisco.

Assim sendo, nos termos dos argumentos demonstrados linhas acima, assim como da documentação colacionada, resta evidente que não ocorreu fato gerador da multa, cuja cobrança está consubstanciada pelo Auto de Infração ora impugnado, lavrado pelo Estado da Bahia, pelo que deve ser julgado completamente improcedente.

Frisa que na busca da verdade material, a Fiscalização, assim como os membros que compõem os órgãos administrativos de julgamento, devem exaurir os meios de provas postos ao seu alcance, sopesando as informações colhidas e contrapondo-as aos fatos que se busca validar.

Deste modo, e com base nas incongruências apresentadas, as acusações feitas pela Fiscalização não são suficientes para autorizar a manutenção do lançamento tendo em vista a inocorrência da aludida violação, consoante demonstrado de forma clara e objetiva pelas razões da defesa.

Pelo exposto, em caso de não se decidir de plano pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração ora vergastado, conforme demonstrado acima, pugna que seja determinada a realização de diligência fiscal, no intuito de que seja comprovada a correção da apuração realizada pela empresa, tendo em vista a manifesta incorreção dos dados que lastreiam a autuação.

Diante de tudo que foi exposto, requer seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração ora vergastado, tendo em vista a ausência de requisitos essenciais ao lançamento, nos termos até aqui aduzido, com fundamento no artigo 142 do CTN e combinado com o artigo 39 do RPAF/99.

Outrossim, caso afastadas as nulidades da cobrança, o que admite apenas por hipótese, requer que seja julgada improcedente a exigência fiscal em debate, em vista do erro na base de cálculo do tributo; inaplicabilidade da alíquota de 25% ao caso concreto; inexigibilidade do adicional destinado ao FUNCEP.

Na remota hipótese de não serem acolhidos esses argumentos, que seja determinada a redução dos valores, em vista dos pagamentos realizado e desconsiderados pela Fiscalização.

Subsidiariamente, caso não admitidos os argumentos preliminares e de mérito apresentados, requer seja reconhecida a desproporcionalidade da multa invocada para que esta seja reduzida, nos termos acima aduzidos.

Protesta, ainda, pela produção de todos os meios de provas permitidos em direito, inclusive pela realização de perícia e diligência fiscal (artigo 123, § 3º e 145 do RPAF/BA), para que sejam elucidadas as divergências existentes entre o entendimento do Fisco e aquilo que fora alegado e comprovado pela Impugnante, restando evidenciado que houve a correta apuração do registro na escrita fiscal, bem como pelo direito de sustentar oralmente as razões aqui aduzidas.

Outrossim, requer que as intimações sejam feitas sempre em nome do seu patrono, na forma e endereço indicados.

Juntou documentos que amparariam seus argumentos de fls. 79 a 100.

Informação Fiscal prestada pelos Autuantes às fls. 102 a 106, após resumo da autuação e dos pontos relevantes da impugnação, argumentem, inicialmente, ser imperioso registrar que o lançamento em tela está revestido de todas as formalidades legais e não existe ofensa ao artigo 142 do CTN ou ao artigo 18 do RPAF.

Confirmam o fato de o lançamento ora impugnado possuir os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, bem como descreve de forma substanciada a conduta irregular da autuada.



Notam existir uma legislação e jurisprudência pacífica sobre a matéria motivo pelo qual não procede a sua alegação de cerceamento do direito de defesa, haja vista que esta teve acesso a todos os documentos e elementos necessários para sua impugnação.

Falam ser forçoso reconhecer a regularidade do procedimento pois não houve ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa vez que a impugnante teve condição de entender e se defender da infração que lhe foi imputada, tanto que exerceu seu direito de defesa de forma clara.

Em relação a apuração da base de cálculo, no tocante a súmula 06 do CONSEF, admitem assistir razão a defendente, devendo o lançamento ser reduzido com a inclusão em sua base de cálculo da carga tributária ao invés da alíquota.

No tocante a inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS, não assiste razão a autuada, haja vista que de acordo com a legislação vigente e o recente entendimento exarado pelo STJ, no Tema 986, julgado sob o rito dos recursos especiais repetitivos que estabeleceu, por unanimidade, que devem ser incluídas na base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de energia elétrica a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST), nas situações em que são lançadas na fatura de energia como um encargo a ser pago diretamente pelo consumidor final, seja ele livre (aquele que pode escolher seu próprio fornecedor de energia) ou cativo (os contribuintes que não possuem tal escolha).

Confirmam que a respeito da alíquota adotada, a autuada também está correta devendo ser utilizado no período autuado à alíquota de 18%.

Já o argumento defensivo de que o Fundo de Pobreza teve seus efeitos suspensos pelo Decreto nº 21.494/2022, também assiste razão, devendo os valores serem expurgados do lançamento.

Quanto aos pagamentos realizados intempestivamente o contribuinte igualmente tem razão, pontuam. Sendo assim, foram incluídos na apuração do ICMS energia elétrica.

Quanto a multa aplicada, asseveram estar a mesma de acordo com o artigo 42 da Lei nº 7.014/1996, não podendo ser alterada pelos Autuantes.

Isto posto, e refazendo a memória de cálculo do ICMS energia elétrica, constante na fl. 7 dos autos, concluem pela inexistência de ICMS a recolher, devendo o presente lançamento ser julgado improcedente, em conformidade com o demonstrativo em anexo.

Foram os autos encaminhados ao CONSEF pelo órgão preparador em 17/09/2024 (fl. 108), recebidos neste órgão em 19/09/2024 (fl. 108-v), e encaminhados a este relator em 31/01/2025 (fl. 110-v), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa Dr. Carlos Leonardo Brandão Maia, OAB/BA Nº 31.353, para fins de realização de sustentação oral, na qual observou que tendo em vista a informação fiscal, abre mão de seu direito de sustentação oral.

## **VOTO**

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS sobre operações, 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 transmissão pelo Domicílio Tributário Eletrônico, de Termo de Intimação – Documento Fiscal nº 223910230961, com ciência expressa, pela sua leitura, ocorrida em 22/04/2023, de acordo com o documento de fl. 05.

Os elementos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 07 e 08 dos autos, onde constam expressamente os dados de data da emissão do documento fiscal, o número da Nota Fiscal, a sua chave de acesso, o CNPJ do emitente, a unidade da Federação, o CFOP, a NCM, a descrição da mercadoria/bem, o valor do produto, a base de cálculo do ICMS, o valor relativo à

redução da base de cálculo, a alíquota aplicada ( $27\% = 25\% + 2\%$ ), o valor do imposto e o valor do Fundo Estadual de Combate a e Erradicação da Pobreza.

Os Autuantes, quando do lançamento, descreveram 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 indicarem 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 a ampla defesa do sujeito passivo, bem como o exercício do contraditório.

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.

Como questão prejudicial, tendo a empresa autuada requerido ao final da impugnação apresentada, e ainda que forma incidental e rápida, a realização de diligência fiscal, a fim de se comprovar a correção da apuração do imposto realizada pela empresa, entendendo tal pedido restar prejudicado, tendo em vista a revisão efetivada pelos Autuantes em sede de informação fiscal, e a conclusão final quanto ao lançamento, ali exarada.

Analisando as questões preliminares postas, especialmente a relativa a precariedade da acusação fiscal, que, do ponto de vista da defesa, não atenderia aos requisitos mínimos de validade, sem ter observado a verdade material do caso, em desatenção ao artigo 142 do CTN, de logo, importante se firmar inicialmente, 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, já mencionado em momento anterior, 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.

Os Autuantes, quando do lançamento, constataram o que consideraram como prática de ato pelo contribuinte, em sentido contrário ao da previsão legal, para embasar o Auto de Infração, apontando detalhadamente a conduta do sujeito passivo tida como infracional.

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 pelo Autuante 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 estarem a infração devidamente comprovadas pelos demonstrativos elaborados pelos Autuantes.

Esclareço que ainda que mesmo na hipótese de ocorrência de equívocos por parte dos Autuantes, se fosse o caso, tal fato não vem a se constituir em vício insanável, sequer traz qualquer incerteza quanto a liquidez do lançamento, que se apresenta bastante claro e nítido, propiciando o pleno e completo exercício do direito de defesa do autuado, e o exercício do contraditório, como ocorrido, oportunizado em todas as fases da instrução do processo, e faz com que o mesmo seja rejeitado, não podendo, inclusive, albergar a argumentação trazida pela empresa.

Em relação a desobediência ao princípio da legalidade, que tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”, diga-se que esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “*império da lei*”.

No campo tributário, como já visto anteriormente, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “*nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), bem como com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar nº 87/96 vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, bem como as regras que vigem em relação ao tributo, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.



Assim, não se pode arguir qualquer arbitramento quando da lavratura do Auto de Infração, diante do entendimento dos Autuantes de ter a empresa procedido em desconformidade das regras legais, embasando o lançamento na legislação entendida pertinente, e cuja aplicação é obrigatória, não estando ao talante de quem quer que seja, nem sujeita apenas à vontade da Fiscalização.

Quanto ao argumento de não ter sido atendido o princípio da verdade material, deve ser pontuado ser o mesmo princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Sobre ele, Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que *“O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”*.

Já o doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que *“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”*.

José dos Santos Carvalho Filho (Manual de direito administrativo. 12ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 891) sustenta que tal princípio *“autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram”*.

Para Paulo de Barros Carvalho (A prova no procedimento administrativo tributário. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 34, 1998. p. 105.), o fato de o direito tributário ser regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, implica que a obrigação tributária tem nascimento, tão somente, se verificado o fato descrito na regra-matriz de incidência. A prova, pois, assume, relevância no tocante ao processo administrativo fiscal, vez que, sem ela, resta infirmada a aplicação normativa e a constituição do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, por via de consequência.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Como já observado, não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior

verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: **a)** verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; **b)** verdade descrita na impugnação do contribuinte; **c)** verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso concreto, este princípio foi buscado ao longo da instrução do feito, o que pode ser comprovado pela própria informação fiscal, conforme já devidamente consignado nos autos.

Em relação ao artigo 401 do RICMS/12 ter sido citado pelos Autuantes, quando estaria revogado, cabem alguns esclarecimentos.

De fato, a autuação menciona os artigos 400 e 401 do RICMS/12, além dos artigos 16, 16-A, 17 e 34 da Lei nº 7.014/96, como violados no lançamento efetuado.

O artigo 400 do RICMS/12, diz respeito ao cálculo do ICMS devido pelo consumidor de energia elétrica, responsável pelo pagamento quando adquirido em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre (ACL), hipótese dos autos.

Por outro lado, o artigo 401, com efeito, foi revogado pelo Decreto nº 15.371, de 14/08/14, publicado no Diário Oficial do Estado de 15/08/14, efeitos a partir desta data, e dizia respeito a aplicação do artigo 400, *“nas demais hipóteses em que a energia elétrica, objeto da última operação de que trata o seu caput, não tenha sido adquirida pelo destinatário por meio de contrato de fornecimento firmado com empresa distribuidora sob o regime da concessão ou permissão da qual esta for titular”*.

Se por um lado, houve equívoco por parte dos Autuantes, é bom lembrar que foram mencionados, como dito, os artigos da Lei nº 7.014/96, que dizem respeito as alíquotas do imposto (artigo 16), agregação do percentual destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (artigo 16-A), base de cálculo do imposto (artigo 17) e da obrigação do contribuinte em pagar o imposto (artigo 34).

Também foi mencionado o Convênio ICMS 77/2011, que dispõe sobre o regime de substituição tributária aplicável ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas ou interestaduais relativas à circulação de energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação que a destine ao consumo de destinatário que a tenha adquirido em ambiente de contratação livre (ACL).

Neste ponto, lembro a disposição do artigo 19 do RPAF/99, de que *“A indicação de dispositivo*

*regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal*”, afasta qualquer pecha de nulidade eventualmente existente, diante do fato de restar evidenciado qual o enquadramento legal contido na lei que sustenta o Auto de Infração, razão e motivo para o não acolhimento do pleito defensivo quanto a nulidade do lançamento.

Da mesma forma, o Auto de Infração não se pauta em presunção na acusação, primeiro pelo fato a infração não estar arrolada ou estribada no artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, que trata das hipóteses de presunção legal, e em segundo lugar, por decorrerem de fatos plenamente demonstrados em elementos do próprio contribuinte, em seus livros fiscais, operações de entradas e aquisições de energia elétrica, ou seja, documentos e não elucubrações ou inferências.

Assim, contrariamente ao entendimento defensivo, entendo terem sido atendidos os requisitos para a lavratura do presente Auto de Infração, não acolhendo as questões postas a título de preliminares.

No mérito, 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.

A arguição defensiva repousa em uma série de itens, os quais analisarei cada um de *ser si*, na mesma ordem em que apresentados.

Inicialmente, quanto aos erros na apuração da base de cálculo, impende se dizer que como já reportado acima, a autuação se pautou nos artigos da Lei nº 7.014/96 que tratam de base de cálculo nas operações com energia elétrica.

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 em tal determinação.

E aqui, pertinente se mencionar, tal como invocado pela defesa, o teor da Súmula 06 do 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”.*

E aqui cabe reforçar que o artigo 400 do RICMS/12, invocados na autuação, dispõe em capítulo especificamente sobre as operações interestaduais com energia elétrica destinadas ao estado da Bahia adquiridas em ambiente de contratação livre.

Há de se levar em consideração, também, a regra insculpida no artigo 268, XVII, “a” do RICMS/2012:

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

*(...)*

*XVII - das operações com energia elétrica, de forma que a carga tributária corresponda a 15,08%, quando destinada:*

*a) às classes de consumo industrial e rural”.*

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

E aqui, tenho como relevante explicitar 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.

E como bem pontuado na impugnação, a base de cálculo não foi calculada corretamente pelos Autuantes, seguindo a orientação da Súmula nº 06 do CONSEF, fato reconhecido pelos próprios Autuantes em sede de informação fiscal, o que ensejou o recálculo dos valores eventualmente devidos, comparados com aqueles efetivamente recolhidos.

Já para o argumento defensivo de impossibilidade de inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do imposto, esclareço que no âmbito do STJ, sob o rito dos recursos repetitivos, e como Tema 986, em Acórdão publicado em 17/03/2017, a Primeira Seção daquele Tribunal, à unanimidade de seus membros, estabeleceu, que devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS - Energia Elétrica a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST), nas situações em que são lançadas na fatura de energia como um encargo a ser pago diretamente pelo consumidor final – seja ele livre (aquele que pode escolher seu próprio fornecedor de energia) ou cativo (os contribuintes que não possuem tal escolha).

Decidiu, ainda, modular os efeitos da decisão, estabelecendo como marco o julgamento, pela Primeira Turma do STJ, do REsp 1.163.020, tendo em vista que, até aquele momento, o entendimento e a orientação das turmas de Direito Público do STJ era favorável aos contribuintes.

Dessa forma, a Primeira Seção fixou que, até a data de publicação do acórdão do julgamento na Primeira Turma, estariam mantidos os efeitos de decisões liminares que tivessem beneficiado os consumidores de energia, para que, independentemente de depósito judicial, eles recolhessem o ICMS sem a inclusão da TUSD e da TUST na base de cálculo.

Mesmo em tal hipótese, esses contribuintes deveriam passar a incluir as tarifas na base de cálculo do ICMS a partir da data da publicação do acórdão do Tema Repetitivo 986.

O relator, Ministro Herman Benjamin pontuou que a jurisprudência costumava considerar que a TUSD e a TUST não integravam a base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica, sob o fundamento de que o fato gerador ocorre apenas no momento em que a energia é efetivamente consumida.

Diante do julgamento do REsp 1.163.020, pela Primeira Turma, tal entendimento foi modificado, sendo reconhecido pela Corte, que o ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a relação indissociável de suas fases, de forma que o custo de cada uma dessas etapas, incluindo-se a TUSD e a TUST, compõe o preço final da operação e, consequentemente, a base de cálculo do ICMS, nos termos do artigo 13, inciso I da Lei Complementar nº 87/1996.

Ainda segundo o Relator, somente seria possível afastar os encargos incidentes nas etapas intermediárias do sistema de fornecimento de energia elétrica na hipótese de o consumidor final comprar o recurso diretamente das usinas produtoras, sem a utilização das redes interconectadas de transmissão e distribuição de energia, o que não é o caso dos autos.

Já no âmbito do STF, se encontra sob apreciação a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 7195/DF, a qual questiona as alterações promovidas na Lei Complementar nº 87/96 pela Lei Complementar nº 194/22, que, entre outros pontos, retirou da base de cálculo do imposto estadual as tarifas dos serviços de uso, transmissão e distribuição de energia elétrica e demais encargos setoriais vinculados às operações com energia.

O Plenário do STF confirmou a concessão de medida liminar deferida pelo ministro Luiz Fux para suspender o artigo 3º, inciso X da Lei Complementar nº 87/96, incluído pela Lei Complementar nº 194/22, que retirava da base de cálculo do ICMS as tarifas dos serviços de uso, transmissão e distribuição de energia elétrica e demais encargos setoriais vinculados às operações com energia.

Em tal decisão, de 22/03/2023, o Tribunal Pleno, por maioria, ratificou a tutela cautelar concedida para suspender os efeitos do artigo 3º, inciso X da Lei Complementar nº 87/96, com redação dada pela Lei Complementar nº 194/2022, até o julgamento do mérito desta ação direta, nos termos do

voto do Relator, vencido o Ministro André Mendonça. O Ministro Gilmar Mendes acompanhou o Relator com ressalvas.

Isso significa dizer que tal artigo 3º, inciso X da Lei Complementar nº 87/96, invocada pela defesa como supedâneo para a sustentação de exclusão da base de cálculo, esteja com a sua vigência suspensa em razão da ADI 7195, não se tendo notícias nos autos de que a autuada tenha qualquer ação judicial a respeito de tal matéria, com concessão de medida liminar, única condição para a exclusão da TUST e TUSD da base de cálculo do ICMS Energia Elétrica.

Logo, cabível a inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo para apuração do valor do ICMS Energia Elétrica.

Quanto a alíquota a ser aplicada na operação, como pode ser observado na fl. 01, os Autuantes aplicaram a alíquota de 25% mais 2% a título de FUNCEP, totalizando 27% sobre a base de cálculo apurada.

Para tanto se basearam no teor do artigo 16, inciso II, alínea “i” da Lei nº 7.014/96, vigente quando dos fatos geradores, que somente viria a ser revogado a partir de 01/01/2024, sendo os fatos geradores de julho a dezembro de 2022.

Ainda que se possa invocar o princípio da legalidade, já abordado linhas acima, no caso específico, como lembrou o sujeito passivo, há de se aplicar não somente o teor do artigo 18-A do CTN, na redação incluída pela Lei Complementar nº 194/2022 “*Para fins da incidência do imposto de que trata o inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos*”, como, de igual modo, o artigo 24, § 4º, da Carta Magna, de seguintes termos:

*“Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:*

*(...)*

*§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”.*

A reforçar este entendimento, pertinente também mencionar o Decreto Estadual nº 21.494/2022, que vigorou e produziu efeitos entre os meses de julho e dezembro de 2022, e que dispunha sobre a alíquota do ICMS incidente nas operações com combustíveis e energia elétrica e nas prestações de serviços de comunicação, nos termos da Lei Complementar Federal nº 194, de 23 de junho de 2022, e outras providências, de seguinte teor em seu artigo 1º:

*“Art. 1º Nos termos da Lei Complementar Federal nº 194, de 23 de junho de 2022, que estabelece patamar na aplicação da alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS sobre as operações com combustíveis e energia elétrica e nas prestações de serviço de comunicações, em caráter excepcional e extraordinário, o ICMS sobre as operações e prestações internas a seguir indicadas ficam tributadas pela alíquota prevista no inciso I do art. 15 da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, caso não sobrevenha eventual modificação em decisão pelo Supremo Tribunal Federal:*

*I - operações com energia elétrica e combustíveis;*

*II - prestações de serviços de comunicação.*

*Parágrafo único. Não se aplica o acréscimo de dois pontos percentuais, vinculado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza - FUNCEP, instituído pela Lei nº 7.988, de 21 de dezembro de 2001, às alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no caput deste artigo”.*

Desta maneira, no período da autuação, a alíquota a ser aplicada era de 18%, sem o acréscimo dos 2% correspondente ao FUNCEP, tendo os Autuantes agido corretamente quando do acolhimento do argumento defensivo.

Por fim, em relação aos recolhimentos efetuados pela empresa e que não teriam sido considerados pelos Autuantes no período autuado, na forma de planilha acostada à impugnação, há de se registrar o reconhecimento em sede de informação fiscal dos recolhimentos ante a desconsideração dos mesmos num momento inicial, todavia, foram abatidos dos valores

apurados, consoante demonstração encartada naquele momento processual, o que implicou em redução do valor lançado, com o qual concordo, inexistindo valores a débito perante a Fazenda Pública Estadual.

Ante o exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Diante de tal conclusão, igualmente prejudicada a apreciação do argumento defensivo quando ao aspecto tido como confiscatório da multa aplicada no lançamento.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seu advogado, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei nº 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato de o processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam o sentido, não se podendo alegar qualquer cerceamento do direito de defesa ou nulidade processual.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281082.0003/24-6** lavrado contra **OXITENO S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, na redação do Decreto 18.558/18, vigente a partir de 18/08/18.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 19 de fevereiro de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVIERA - JULGADOR