

A. I. N° - 281228.0031/01-2
AUTUADO - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA
AUTUANTES - VALDEMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA, REGINALDO CÂNDIDO DE MEDEIROS FILHO e ABELARDO DE ANDRADE CARDOSO
ORIGEM - INFRAZ IGUATEMI
INTERNETE - 13.06.02

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0189-01/02

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. BENS DO ATIVO PERMANENTE. FALTA DE ESTORNO, PROPORCIONALMENTE ÀS OPERAÇÕES ISENTAS E NÃO TRIBUTÁVEIS. A exigência do estorno do crédito fiscal relativo a operações anteriores, quando o contribuinte realiza operações não tributáveis (estorno total) ou com redução da base de cálculo (estorno parcial) tem respaldo no art. 155, § 2º, II, da Constituição. Correta a autuação. 2. DIFERIMENTO. ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A energia elétrica não está enquadrada é no regime de diferimento, mas sim no da substituição tributária por antecipação (RICMS/97, art. 353, III). Trata-se de figuras jurídicas distintas, opostas, antagônicas: embora tanto aquele como esta sejam espécies do gênero substituição tributária em sentido amplo, cumple distinguir a substituição tributária regressiva ou para trás (diferimento) da substituição tributária progressiva ou para frente, mais apropriadamente denominada substituição tributária por antecipação, pois, enquanto a substituição tributária regressiva implica o “adiamento”, a substituição tributária progressiva implica a “antecipação” do pagamento do imposto. A base de cálculo das operações com energia elétrica é distinta da prevista para as demais mercadorias, porque a cobrança do imposto se dá de uma só vez, compreendendo as operações anteriores e posteriores, tomando por referência o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor. Estando a tributação da energia elétrica sujeita a regras especiais, a interpretação da norma há de ser feita segundo o critério da especialidade: a regra especial prevalece em relação à regra geral. Não se aplica a analogia nem se recorre à interpretação extensiva para fazer com que a norma tributária alcance situações não contempladas expressamente pela lei, sob pena de ofensa aos princípios da tipicidade, da estrita legalidade tributária, da segurança jurídica. Perda e furto de mercadoria não são operações mercantis. A exigência fiscal não tem amparo legal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/12/2001, apura os seguintes fatos:

1. Estorno de crédito [sic] referente a bens do Ativo Permanente que foram utilizados para produção de mercadorias cujas saídas resultam de operações isentas e não tributáveis ou para prestações de serviços isentos ou não tributáveis. ICMS exigido: R\$ 49.587,41. Multa: 60%.
2. Falta de lançamento e recolhimento de ICMS nas operações com mercadorias enquadradas no regime de diferimento, relativamente a perdas comerciais na distribuição de energia elétrica. Imposto exigido: R\$ 1.058.295,10. Multa: 60%.

O autuado defendeu-se suscitando uma preliminar: já teria havido a decadência do direito de o Estado efetuar o lançamento das parcelas anteriores a dezembro de 1996. Toma por fundamento a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Recorre à doutrina de José Carlos de Souza, segundo o qual a decadência sanciona a inércia do fisco, manifestada por cinco anos, prazo que na opinião daquele autor vale tanto para os tributos de lançamento por homologação como para os lançamentos por declaração. Transcreve ementas de acórdãos do TIT, de São Paulo. Transcreve também a ementa de decisão do STJ, no Recurso de Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 101407/SP, sendo rel. o min. Ari Pargendler, na qual foi decidido que nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo art. 150, § 4º, do CTN, isto é, o prazo é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Transcreve outras decisões do STJ no mesmo sentido.

Quanto ao mérito, o autuado contesta a glosa do crédito fiscal (item 1º do Auto de Infração), lembrando que o direito ao crédito relativo a bens do Ativo Permanente é previsto no art. 93, V, “a”, do Regulamento do ICMS, com fundamento no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96. Argumenta que, com base na legislação, ao apurar a diferença de alíquotas, nas aquisições interestaduais para o Ativo Fixo nos períodos considerados, lançou os valores correspondentes a débito e a crédito no demonstrativo de apuração do ICMS. Aduz que agiu assim após Consulta feita à Secretaria da Fazenda, através do Processo nº 708.963/97, sendo a resposta dada através do Parecer GETRI nº 537/97 (anexou cópias).

O autuado alega que a glosa do crédito lhe causa prejuízo porque nos meses em questão foram realizadas algumas obras, e a empresa, ao calcular os custos, considerou que o ICMS incidente nas aquisições dos bens empregados nas obras seria totalmente recuperado, e não apenas uma parcela. Protesta que desse modo está sendo desrespeitada a intenção do legislador, de subvencionar o programa de obras de eletrificação, não atingindo o objetivo final, ferindo-se o princípio da finalidade dos atos administrativos. Acentua que o item 9º do parecer da GETRI, ao cuidar dos estornos de créditos, refere-se tão-somente aos valores do imposto destacados nas Notas Fiscais de aquisição de bens do Ativo Fixo, e não da diferença de alíquotas.

O autuado alega que o Demonstrativo de Apuração do ICMS (DAICMS) dos meses em questão foi enviado à GERUP (atual GESES), e aquela gerência em nenhum momento questionou o procedimento da empresa. Argumenta que, se o tivesse feito, teria sido providenciada a correção da irregularidade porventura existente. Apega-se à norma do art. 100 do CTN, segundo a qual as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são normas complementares à legislação. Frisa que, uma vez ratificado, em diversas oportunidades, o procedimento adotado pela empresa, não pode a fiscalização pretender exigir o estorno do crédito do imposto, a não ser que seja respeitado o art. 146 do Código, onde é previsto que a modificação introduzida de ofício nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada em relação a um mesmo sujeito passivo quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. O autuado dá realce à regra do art. 65 do RPAF, onde é dito que a observância de resposta de Consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime o contribuinte de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do tributo, que se consi-

dera não devido no período. Conclui que, uma vez emitido parecer determinando a desobrigatoriedade do estorno no caso específico, não pode a empresa ser autuada.

O contribuinte comenta o regime tributário das operações com energia elétrica. A alíquota é de 25%, nos termos do art. 51 do Regulamento. O art. 22 especifica casos de isenção. E o art. 80 prevê certas reduções de base de cálculo. A seu ver, as operações beneficiadas com redução da base de cálculo não podem ser equiparadas a operações isentas ou não tributadas. Não considera possível o estorno do crédito nesses casos. Face ao princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte é obrigado a recolher apenas a diferença entre os créditos e os débitos. O direito ao crédito é exercível ainda que, em determinada circunstância, o contribuinte dê saída à mercadoria por valor inferior ao da entrada, implicando a existência de crédito superior ao débito.

Cita comentários de doutrinadores acerca do regime de compensação ou abatimento, que torna efetivo o princípio da não-cumulatividade, no sentido de evitar a tributação “em cascata”. Aduz que as únicas exceções admissíveis ao direito ao crédito são as previstas pela própria Constituição, relativamente às operações contempladas com isenção ou não-incidência do tributo, nos termos do art. 155, § 2º, II, salvo disposição em contrário da legislação.

A defesa busca nas lições de Paulo de Barros Carvalho a distinção entre isenção e redução de base de cálculo. Destaca que, segundo aquele autor, a isenção é uma forma de paralisação da atuação da regra-matriz de incidência, ao passo que a redução da base de cálculo implica a diminuição que se processa no critério quantitativo da consequência da norma de tributação.

Sustenta a tese de que nem a diminuição do valor econômico da mercadoria (por exemplo, a venda abaixo do preço de custo) nem a observância de regras determinantes da diminuição valorativa da base de incidência do imposto (por exemplo, redução da base de cálculo) têm o condão de autorizar a vedação parcial da compensação do valor recolhido na operação anterior, sempre que haja uma nova operação tributada. Menciona decisões nesse sentido do STF e do STJ. Conclui suas ponderações acerca do 1º item do procedimento argumentando que, uma vez ocorrendo a incidência do ICMS, o contribuinte tem direito ao crédito do imposto. No caso em pauta, não ocorreram saídas isentas ou não tributadas. O fato de ter havido redução da base de cálculo não enseja a anulação dos créditos lançados, não se justificando a exigência contida no Auto de Infração.

Quanto ao 2º tópico, que cuida de ICMS sobre perdas comerciais na distribuição de energia elétrica, o autuado acusa o fisco de se basear em presunções, ao lançar mão de planilha estimada de furto de energia elétrica. Diz que no cálculo do débito foram considerados valores aleatórios, sem qualquer embasamento legal, não se apoiando em provas fundamentadas da ocorrência de infração. Baseia-se em doutrinadores que comentam a natureza jurídica do Auto de Infração e os critérios procedimentais aplicáveis em face do princípio do contraditório. Frisa que o ônus da prova cabe a quem alega. Cabe às autoridades fiscais munirem-se das provas necessárias à comprovação das acusações feitas. Considera inadmissível a exigência de tributo supostamente devido, levantado com base em critérios subjetivos, que não revelam a realidade dos fatos.

Segundo a defesa, cobrar imposto sobre perdas de mercadorias constitui enriquecimento ilícito do Estado. A energia elétrica é um bem que tem como característica a instantaneidade: tudo o que é produzido tem que ser consumido imediatamente, não se sabe onde, uma vez que o sistema é interligado nacionalmente. Argumenta que, no caso de perdas comerciais, o sujeito passivo da obrigação tributária é indefinido, não há previsão legal para a cobrança do ICMS. A lei tributária, para instituir tributo válido, deve conter todos os elementos definidores da respectiva regra-

matriz: o quantitativo (base de cálculo e alíquota), o temporal (momento da ocorrência do fato), o espacial (local da ocorrência) e o pessoal (sujeitos ativo e passivo).

No caso em exame – argumenta a defesa –, além de faltar o sujeito passivo, não houve circulação da mercadoria, pois não ocorreu a saída do produto a título oneroso, e a transferência de sua propriedade não se deu nos termos da legislação vigente. A defesa socorre-se da lição de Roque Carrazza, em comentários acerca de casos de furto e incêndio de mercadorias, para destacar que a mera saída de mercadoria não constitui hipótese de incidência do tributo, se a empresa não recebeu a receita pelo fornecimento de energia.

O autuado sustenta que a incidência do ICMS deve recair sobre a energia elétrica efetivamente consumida. Explica que a energia elétrica é obtida em geradores por meio de conversões energéticas, a partir de fontes de origens diversas (hidráulica, térmica, solar, etc.) e transportada até o local de consumo através de linhas de transmissão e distribuição, que consiste num sistema nacional interligado, constituindo uma grande malha espalhada por todo o território brasileiro. Devido à impossibilidade de armazenagem de energia elétrica, tudo o que é gerado deve ser consumido instantaneamente. Comenta que a equiparação do fornecimento de energia elétrica à circulação de mercadorias corpóreas entre empresas diversas, envolvendo produtor, comerciante e consumidor, torna-se apenas uma ficção jurídica, haja vista que a eletricidade é um bem incorpóreo, onda eletromagnética, impassível de armazenamento, cuja circulação se dá de modo incontível à velocidade de 300.000km/s. Isso significa que a energia elétrica éposta à disposição do consumidor no exato instante em que é produzida, sendo então imediatamente aproveitada ou dispersada na natureza. O distribuidor de energia é responsável pelo recolhimento do ICMS incidente sobre o que foi efetivamente consumido. Cita comentários de Gilberto de Ulhôa Canto, em que este observa que a base de cálculo das operações com energia elétrica é o valor da operação de que decorrer a entrega do produto ao consumidor, ou seja, o valor da energia efetivamente consumida. Transcreve a ementa de decisão proferida pela 1^a Turma do STJ no RESP nº 222810/MG: o ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa – o ICMS só incide quando, concretamente, a energia é fornecida e utilizada, tomando-se por base de cálculo o valor pago em decorrência do consumo apurado.

A defesa insiste nesse ponto: as concessionárias de energia elétrica devem recolher o ICMS apenas sobre o que foi efetivamente consumido pelo consumidor final, pois, caso contrário, estaria sendo majorada a base de cálculo, além do que foi definido pela legislação. As perdas técnicas são inevitáveis, e decorrem do fenômeno da entropia, inerente à transmissão da energia elétrica, através de cabos e transformadores. Já as perdas comerciais, estas resultam de medições defeituosas, fraudes nos medidores e furtos de energia (“gatos”). Quando as fraudes são descobertas, são incluídos nas contas de energia elétrica os valores de recuperação, que integram o seu preço e compõem a base de cálculo do ICMS, repassando-os ao consumidor final. Nos demais casos, em que as perdas não são identificadas, não pode haver tributação, pois se houvesse estaria sendo tributado o patrimônio da empresa, indo de encontro à vedação constitucional da utilização de tributo com efeito de confisco. As perdas comerciais na distribuição de energia elétrica são prejuízos, e não acréscimos patrimoniais. Tais perdas já são de alguma forma indenizadas na fixação das tarifas, sobre as quais é pago o ICMS, de modo que se viessem a ser novamente tributadas aquelas perdas ficaria configurada bitributação.

Conclui formulando considerações acerca da natureza da multa, com fundamento no princípio da proporcionalidade. Menciona decisões do TFR e do STF acerca de penas desproporcionais. Considera confiscatórias as multas estipuladas nestes autos.

Pede que se determine o cancelamento das exigências fiscais em discussão.

Os fiscais autuantes, ao prestarem sua informação, rebatem a alegação de decadência, observando que o § 4º do art. 150 do CTN estabelece a decadência a contar da ocorrência do fato gerador, se a lei não fixar prazo à homologação, mas a legislação baiana estabelece o prazo para extinção do direito de constituir o crédito tributário, o qual é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No tocante ao estorno de crédito de ICMS, de que cuida o 1º item do Auto de Infração, os autuantes comentam os critérios legais de antes e após a Lei Complementar nº 87/96. Explicam que agiram com base no art. 100 do RICMS/96. O índice que a fiscalização utilizou para o cálculo do estorno de crédito referente à diferença de alíquotas foi o mesmo utilizado pela empresa para calcular o estorno de crédito do ICMS destacado nas Notas Fiscais de aquisição.

Quanto às perdas comerciais na distribuição de energia elétrica, fato apurado no 2º item, os autuantes contestam a alegação de que tivessem se baseado em presunções. Afirmam que tomaram por fonte as perdas globais de energia, levando em consideração o índice de perdas totais, o índice de perdas técnicas, a energia requerida e a energia recuperada.

Dizem não concordar que estivesse havendo enriquecimento ilícito do Estado, ou que o sujeito passivo da obrigação fosse indefinido, pois o procedimento fiscal está embasado na legislação estadual, que atribui ao autuado a condição de responsável pelo tributo. Não consideram haver dupla tributação nesse caso.

Quanto à alegação de que as multas seriam confiscatórias, os autuantes assinalam que as penalidades contidas nestes autos estão em conformidade com a legislação estadual.

Opinam pela manutenção do procedimento.

VOTO

A defesa suscita uma preliminar: já teria havido a decadência do direito de o Estado efetuar o lançamento das parcelas anteriores a dezembro de 1996. Toma por fundamento a regra do art. 150, § 4º, do CTN.

O CTN é uma *lei sobre leis* – na expressão de Pontes de Miranda, tantas vezes repetida. O § 4º do art. 150 do CTN, ao dispor sobre o prazo de homologação tácita do chamado “lançamento por homologação”, inicia-se assim: “Se a lei não fixar prazo...”. Ou seja, o critério de contagem do prazo de que cuida o citado dispositivo aplica-se no caso de a lei ordinária do ente tributante ser omissa a esse respeito.

A Lei nº 3.956/81 (COTEB), no art. 44, § 1º, prevê que a homologação tácita do lançamento do ICMS se dá após 5 anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do registro do fato efetuado pelo contribuinte. Sendo assim, as parcelas deste Auto de Infração anteriores a dezembro de 1996 não poderiam mais ser lançadas pelo fisco a partir de 1º de janeiro de 2002. Ocorre que, em 27 de dezembro de 2001, o Auto de Infração foi lavrado, e no dia seguinte o autuado tomou ciência. Não acato, por isso, o argumento de que tivesse havido a decadência do direito de o Estado constituir o crédito tributário.

Passo ao exame do mérito.

O 1º item do Auto define como infração o “Estorno de Crédito referente aos Bens do Ativo Permanente que foram utilizados para produção de mercadorias cuja saída resulte de operações isentas e não tributadas ou para prestação de serviços isentos ou não tributados”.

Na verdade, a infração não é o “estorno do crédito”, como acusa o Auto de Infração, mas sim a *falta* do estorno do crédito.

A partir de novembro de 1996, os contribuintes passaram a ter o direito de creditar-se do ICMS incidente nas aquisições de bens do Ativo Permanente. O direito ao crédito não diz respeito apenas ao imposto destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos bens. Compreende, também, o imposto destacado nos Conhecimentos de Transporte dos bens adquiridos. Além disso, se os bens são procedentes de outros Estados, o contribuinte também tem o direito de creditar-se das quantias pagas (ou debitadas na conta corrente fiscal) a título de diferença de alíquotas dos bens e dos fretes correspondentes. Desse modo, quando se fala em “crédito de bens do Ativo Permanente”, nessa expressão estão compreendidos *todas* as quantias relativas ao ICMS despendidas (pagas ou debitadas) na aquisição dos bens, ou seja, impostos destacado nas Notas Fiscais e nos Conhecimentos de Transporte, mais as diferenças de alíquotas dos bens e dos fretes correspondentes. O direito ao crédito é condicionado a que as operações (ou prestações) do contribuinte sejam tributáveis. Se a empresa apenas realiza operações isentas ou não tributáveis, não tem direito ao crédito, salvo determinação em contrário da legislação. Isso está previsto expressamente no art. 155, § 2º, II, da Constituição. Conseqüentemente, se o crédito foi utilizado, deve ser estornado. O cálculo do estorno não pode ser feito apenas levando em conta os créditos relativos ao imposto destacado nas Notas Fiscais, conforme pretende a defesa. Como foi exposto acima, por “crédito de bens do Ativo Permanente” devem ser entendidas todas as quantias relativas ao ICMS despendidas (pagas ou debitadas) na aquisição dos bens: impostos destacado nas Notas Fiscais e nos Conhecimentos de Transporte, mais as diferenças de alíquotas dos bens e dos fretes correspondentes.

O contribuinte havia feito uma Consulta, a qual foi respondida através do Parecer GETRI nº 537/97. A resposta da GETRI está perfeita. Prevê o item 5º do parecer que o contribuinte não precisa efetuar o desembolso financeiro para o pagamento da diferença de alíquotas nas entradas de bens do Ativo Permanente. Ao debitar-se, na conta corrente do imposto, da parcela devida a título de diferença de alíquotas, tal débito equivale ao “pagamento”, haja vista que o resultado final, sendo devedor, será efetivamente pago. E, uma vez pago (debitado), o contribuinte tem o direito de creditar-se, por se tratar de tributo incidente sobre a aquisição de bens do Ativo Permanente.

Infelizmente, o contribuinte não deve ter-se apercebido do sentido do teor do item 9º do aludido parecer da GETRI, segundo o qual o contribuinte deve estornar os créditos referentes a bens do Ativo Imobilizado que forem utilizados para produção de mercadorias isentas ou não tributadas, supondo que os estornos seriam apenas dos valores do imposto destacados nas Notas Fiscais de aquisição de Ativo Imobilizado, considerando que ficariam de fora do estorno as quantias relativas à diferença de alíquotas. O item 9º do parecer em análise não autoriza tal interpretação (fls. 96 a 99).

Outro argumento da defesa diz respeito aos termos do art. 155, § 2º, II, da Constituição. A defesa defende a tese de que a Constituição, ao estipular que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, acarreta a anulação do crédito relativo às operações anteriores, não se refere a reduções de base de cálculo – faz ressalva apenas a “isenção ou não-incidência”. Em face disso, a defesa destaca a distinção entre isenção e redução de base de cálculo, com base na doutrina do prof. Paulo de Barros Carvalho.

O legislador constituinte, ao falar em “isenção ou não-incidência”, está se referindo, genericamente, a situações em que o imposto não seja devido, total ou parcialmente. Por “isenção ou não-incidência” entenda-se “exoneração tributária”, que pode ser total ou parcial.

A distinção entre isenção e redução de base de cálculo a que se refere a defesa, com base na lição de Paulo de Barros, diz respeito à forma como as regras exoneratórias afetam a estrutura lógica da norma-padrão de incidência tributária, a qual é composta de uma *hipótese* e de uma *conseqüência jurídica*. A norma jurídica pode ser afetada pelo preceito exoneratório tanto em sua hipótese de incidência como na consequência ou mandamento. A regra de isenção afeta a norma jurídica tributária em sua hipótese, impedindo a incidência em determinados casos. Já a regra de redução de base de cálculo, esta em nada afeta a hipótese, o que ela atinge é a consequência da norma jurídica tributária: a norma incide, porém os seus efeitos são restringidos, o ônus tributário é menor.

Essas considerações dizem respeito ao plano lógico, à estrutura lógica da norma jurídica, isto é, à forma como esta é concebida na mente do intérprete. Porém a norma jurídica é indivisível. A norma jurídica, conforme leciona Joana Lins e Silva, é a menor unidade possível de comunicação do discurso do direito positivo, devendo conter a previsão de um fato e a imputação, à ocorrência deste fato, de uma consequente conduta intersubjetiva (*Fundamentos da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 64-70). A hipótese não pode ser tomada isoladamente da consequência normativa, e vice-versa. Desse modo, quer a exonerção tributária se dê através da hipótese (isenção) ou através da consequência da norma jurídica (redução da base de cálculo ou da alíquota), o efeito é o mesmo.

Sem dúvida, o legislador constituinte, ao empregar os termos “isenção ou não-incidência”, deixou implícita a distinção corrente entre as chamadas isenções totais e isenções parciais. Nos casos de redução de base de cálculo, não deixa de haver uma isenção ou não-incidência parcial.

Atualmente, a doutrina rejeita a classificação das isenções em totais e parciais, preferindo falar em isenção e redução de tributo. Porém a doutrina tradicional brasileira, cuja influência é bastante acentuada no texto constitucional, fala abertamente em isenções totais e parciais. Conforme leciona Pontes de Miranda, as *isenções totais* pré-excluem da tributação determinado objeto ou negócio jurídico, e as *parciais* minoram o tributo a ser pago (*Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos Tribunais, tomo II, 1967, p. 416).]

Mesmo entre os juristas contemporâneos, é comum definir-se a redução de base de cálculo como sendo uma isenção parcial. O prof. Paulo de Barros Carvalho, ao demonstrar as várias formas como a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, após indicar as maneiras como a isenção afeta tanto a hipótese como a consequência da regra-matriz (*Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 484), deixa patente que empregou a palavra “isenção” em sentido amplo, pois, logo em seguida, nas conclusões a propósito da fenomenologia das isenções, ele chama a atenção para a diferença entre os casos em que se dá a subtração do campo de abrangência do critério da hipótese (isenção) e aqueles em que se dá a subtração do campo de abrangência do critério da consequência (redução da base de cálculo ou da alíquota). Para o autor em referência, redução de base de cálculo constitui uma espécie do gênero isenção – uma isenção parcial. Nas palavras do festejado jurista (ob. cit., p. 488):

“Não confundamos subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com mera redução da base de cálculo ou da alíquota, sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o *quantum* de tributo que deve ser pago. O nome atribuído pelo direito positivo e pela doutrina é *isenção parcial*.”

A “isenção parcial” consiste mais propriamente numa *redução tributária*, podendo revestir-se de diversas modalidades técnicas, a depender do elemento de quantificação da relação tributária utilizado para se obter o efeito liberatório desejado, podendo a bonificação verificar-se na base de cálculo, no tipo de gravame ou na alíquota. Ao reduzir-se a base de cálculo, por exemplo, a regra geral tributária é modificada, restringindo-se a sua abrangência. Na *isenção (total)*, a regra isentiva introduz alteração na hipótese de incidência da norma tributária, modificando parcialmente o aspecto material (isenção objetiva), pessoal (isenção subjetiva), espacial (isenção regional) ou temporal (diferimento). Já no caso da *redução tributária* (impropriamente denominada de isenção parcial), a alteração se processa na consequência da norma (mandamento normativo), restringindo o aspecto valorativo ou quantitativo, através da base de cálculo, da alíquota ou de outro elemento de cálculo.

O RICMS/96, no art. 100, incisos IV e V, prevê o estorno do crédito fiscal relativo a mercadorias ou bens adquiridos, quando a empresa realiza operações não tributáveis (inciso IV) ou com redução da base de cálculo, caso em que o estorno é feito proporcionalmente (inciso V). Essas regras repetem dispositivos de igual teor da Lei nº 4.825/89 – incisos I e II do art. 52. A legislação estadual tem respaldo no art. 155, § 2º, II, da Constituição.

O 2º item do Auto de Infração cuida de ICMS sobre perdas comerciais na distribuição de energia elétrica, mercadoria que, segundo os autuantes, estaria enquadrada no regime de diferimento. O fato foi capitulado no art. 8º, § 2º, da Lei nº 4.825/89.

Está equivocada a capitulação legal. Os dispositivos em que o fisco se baseou dizem respeito ao diferimento. Ocorre que energia elétrica *não faz parte do regime de diferimento*. As mercadorias enquadradas no regime de diferimento encontram-se listadas no art. 343 do RICMS/97. A energia elétrica está enquadrada é no regime da chamada *substituição tributária por antecipação*, nos termos do art. 353, III.

Não se deve confundir o *diferimento* com a *substituição tributária por antecipação* (esta, na prática, é chamada simplesmente de substituição tributária). Embora tanto o diferimento como a substituição tributária por antecipação sejam espécies do gênero substituição tributária em sentido amplo, cumpre distinguir a *substituição tributária regressiva* ou para trás (diferimento) da *substituição tributária progressiva* ou para frente, mais apropriadamente denominada *substituição tributária por antecipação*. Enquanto a substituição tributária regressiva implica *adiamento* do pagamento do imposto (“diferir” significa adiar), a substituição tributária progressiva implica a *antecipação* do pagamento.

Os nobres autuantes se equivocaram, portanto, num aspecto fundamental. Confundiram figuras jurídicas totalmente diversas, opostas, antagônicas. Apesar de ambas constituírem modalidades de substituição tributária, uma *adia*, a outra *antecipa* o pagamento.

O art. 8º da Lei nº 7.014/96, em que se fundamenta o Auto de Infração, não trata de energia elétrica. Trata de diferimento. O *caput* do artigo define o diferimento, que consiste numa figura jurídico-tributária mediante a qual se operam duas modificações na norma tributária, adiando-se o aspecto temporal do fato gerador e modificando-se o aspecto pessoal. O art. 8º fala de adiamento da tributação “para uma etapa posterior”. O § 2º refere-se a “momento final” do diferimento e em “circunstância superveniente”. Isso porque, nas operações com diferimento do imposto, os fatos se sucedem no tempo. Alguém produz uma mercadoria, esta é posteriormente vendida a um atacadista ou distribuidor, em cujo estabelecimento é armazenada, vindo depois a ser revendida, no todo ou em parte. Uma mercadoria pode circular por vários estabelecimentos, até alcançar o con-

sumidor final. Há saídas, entradas, transferências. Desde a saída da mercadoria do estabelecimento produtor até que ela chegue ao consumidor final podem passar dias, meses ou anos.

A energia elétrica é um bem cujo regime de produção, circulação e consumo tem características especiais. Conforme bem disse a defesa, ela tem como característica a *instantaneidade*: tudo o que é produzido tem que ser consumido imediatamente. A energia, cuja velocidade é em torno de 300.000km/s, é gerada e consumida no mesmo instante.

É por essas razões, sem dúvida, que o legislador, ao cuidar da base de cálculo, depois de estabelecer as regras gerais, aplicáveis a todas as espécies de mercadorias, indistintamente, se preocupou em definir, excepcionalmente, a base de cálculo *específica* das operações com energia elétrica. Com efeito, a base de cálculo das operações com energia elétrica é distinta da prevista para as demais mercadorias. A incidência se dá de uma só vez, relativamente às operações anteriores e posteriores. Nos estritos termos da lei, a base de cálculo do imposto sobre energia elétrica é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor. Estando a tributação da energia elétrica sujeita a regras especiais, a interpretação da norma há de ser feita nesse caso segundo o *critério da especialidade*: a regra especial prevalece em relação à regra geral. Não se aplica a analogia nem se recorre à interpretação extensiva para fazer com que a norma tributária alcance situações não contempladas expressamente pela lei. Assim prevê a Lei nº 7.014/96.

“Art. 23. A base de cálculo do imposto é:

VII – a base de cálculo do imposto devido pelas empresas distribuidoras de energia elétrica, responsáveis pelo pagamento do imposto relativamente às operações anteriores e posteriores, na condição de contribuintes substitutos, é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor.”

O RICMS, no art. 56, IX, desce a detalhes de suma importância para sanar eventuais dúvidas:

“Art. 56. A base de cálculo [...], é:

IX – em se tratando do imposto a ser recolhido por empresa geradora ou **distribuidora de energia elétrica**, relativo às **operações anteriores e posteriores, desde a produção ou importação até a última operação**, compreendendo tanto o tributo correspondente às operações próprias como o devido na condição de sujeito passivo por substituição, o preço praticado na operação final da qual decorra o **fornecimento do produto a consumidor**, incluindo-se as importâncias cobradas a título de ligação ou religação, e excluindo-se os valores relativos a posteamento, rede, fiação e multas de mora (art. 80; art. 370, §§ 2º e 3º);” (Os grifos são meus)

Por conseguinte, os dispositivos a que se apega a fiscalização não se aplicam neste caso, pois dizem respeito ao diferimento. O que se aplica à energia elétrica é a regra do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 7.014/96, nas operações internas, e a regra do art. 8º, III, nas operações internas.

Assim dispõe o art. 10, ao cuidar da substituição tributária por antecipação nas *operações interestaduais*:

“Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.

§ 1º. A responsabilidade pelo pagamento do imposto, na condição de substituto tributário, é também atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo e com lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, em relação às operações subsequentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de **energia elétrica**, nas operações interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, relativamente ao pagamento do imposto **desde a produção ou importação até a última operação**, sendo seu cálculo efetuado sobre o **preço praticado na operação final**, assegurado seu recolhimento à unidade da Federação onde deva ocorrer essa operação.” (Os grifos são meus.)

Já no caso das *operações internas*, assim reza o art. 8º da Lei nº 7.014/96, que cuida da substituição tributária por antecipação:

“Art. 8º. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

.....
III - o distribuidor de **energia elétrica**, álcool carburante, gás natural, lubrificantes derivados ou não de petróleo e outros produtos da indústria química;” (O grifo é meu.)

O RICMS/97, fiel à lei complementar e à lei baiana que instituiu o tributo no Estado da Bahia, relativamente às operações internas, atribui ao distribuidor de energia elétrica a responsabilidade pela retenção do imposto incidente **desde a produção até a última operação**:

“Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:

.....
III – o gerador ou distribuidor de **energia elétrica** – NCM 2716 –, relativamente ao imposto incidente **desde a produção ou importação até a última operação;**” (Grifei).

Convém lembrar que, anteriormente à atual Constituição, a energia elétrica era sujeita a um *imposto único*, de competência federal. Mesmo agora, sujeita que é ao ICMS, o seu regime de tributação é tipicamente o de um “imposto único”. Observe-se bem o texto do RICMS, em seu art. 56, IX, acima transcrito. Ele fala da base de cálculo do imposto “relativo às *operações anteriores e posteriores, desde a produção ou importação até a última operação*” (grifei). O imposto é pago de uma só vez, abrangendo tudo o que aconteceu antes ou o que virá a acontecer. O ICMS da energia elétrica é por conseguinte um imposto único. Sua tributação é excepcional. Não se aplicam à energia elétrica as regras atinentes às demais mercadorias, no que concerne à base de cálculo. Pensar de outro modo implicaria ofensa aos princípios da tipicidade, da estrita legalidade tributária, da segurança jurídica, enfim.

Certas perdas de energia decorrem de razões técnicas, pois as linhas de transmissão, apesar de serem formadas com metais bons condutores de energia, apresentam resistência à passagem da corrente. A perda de corrente depende também da distância ou comprimento da linha. Além das perdas técnicas, existem as perdas decorrentes de fraudes nos medidores e furtos de energia através de ligações clandestinas, os chamados “gatos”.

Pelos demonstrativos fiscais anexados pelos autuantes, percebo que não está sendo cobrado o imposto sobre as perdas técnicas, mas apenas sobre o que no Auto de Infração é chamado de perdas comerciais. Essas perdas foram apuradas através de índices, calculados com base na regularidade com que elas ocorrem. Trata-se, portanto, de perdas normais. A defesa diz que se trata de furto de mercadorias, feitos mediante fraudes nos medidores e ligações clandestinas. Os fiscais não contestam isso.

O ICMS tem por âmbito de incidência operações relativas à circulação de mercadorias, e determinados serviços, que não importam neste caso. Por operações relativas à circulação de mercadorias entendem-se evidentemente *operações mercantis*. Perda e furto de mercadoria não são operações mercantis.

Volto a analisar o inciso VII do art. 23 da Lei nº 4.825/89, acima transcrito. A lei é clara ao determinar que a *base de cálculo* do imposto é “o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor”. Sendo assim, tem razão a defesa quando, com base no ensinamento de Gilberto de Ulhôa Canto, diz que o distribuidor de energia é responsável pelo recolhimento do ICMS incidente sobre o que foi efetivamente consumido. Segundo a ementa transcrita pela defesa, de decisão proferida pela 1ª Turma do STJ no RESP nº 222810/MG, em que atuou como relator o min. Milton Luiz Pereira, o ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa – o ICMS só incide quando, concretamente, a energia é fornecida e utilizada, tomando-se por base de cálculo o valor pago em decorrência do consumo apurado.

A exigência fiscal feita no 2º tópico do Auto de Infração não tem amparo legal.

Quanto à alegação de que as multas seriam confiscatórias, cumpre observar que esse tipo de questionamento não faz sentido no âmbito administrativo. A competência deste órgão é para decidir os casos que lhe são submetidos com base na legislação em vigor. As penalidades estipuladas nestes autos estão de acordo com a legislação estadual.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281228.0031/01-2, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 49.587,41, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso VII, “b”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 3 de junho de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA