

**A.I. N.º** - 281228.0050/02-5  
**AUTUADO** - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA  
**AUTUANTES** - VALDEMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA, REGINALDO CANDIDO DE MEDEIROS  
FILHO e ABELARDO DE ANDRADE CARDOSO  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 14/11/2002

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N.º 0392-03/02

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. BENS DO ATIVO PERMANENTE, UTILIZADOS NA COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS, CUJAS SAÍDAS FORAM ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS. Deve ser efetuado o estorno proporcional do crédito fiscal referente às entradas de bens do ativo permanente utilizados na comercialização, produção, industrialização, geração ou extração de mercadorias, cujas saídas sejam isentas e/ou não tributáveis. 2. DIFERIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO RESPONSÁVEL. O imposto diferido deve ser recolhido pelo contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer o termo final do diferimento na condição de substituto tributário. Não compete a este órgão julgador a apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária. Infrações caracterizadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 12/08/02, exige ICMS no valor de R\$ 11.776.493,25, mais multa de 60%, imputando ao autuado as seguintes infrações:

1 – “Falta de estorno de crédito referente aos Bens do Ativo Permanente que foram utilizados na comercialização de mercadorias cuja saída resulte de operações isentas e não tributadas ou para a prestação de serviços isentos ou não tributados, conforme parágrafo 9º do Artigo 100, c/c art 93 e art 339, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97”;

2 – “Falta de lançamento e respectivo recolhimento do ICMS nas aquisições/entradas de energia elétrica enquadradas no regime de Diferimento, pois decorrentes de operações internas – comprovada mediante declaração da própria CHESF (DMA’s – Declaração e Apuração Mensal do ICMS apenas a este Processo) referentes às Perdas Comerciais materializadas quando da distribuição de Energia Elétrica, adquiridas, reiteramos, em operação interna da CHESF, tudo em conformidade com os índices de PERDAS COMERCIAIS (excluídas as perdas técnicas) apresentados pela própria empresa (prova constante dos autos) e consolidados no Demonstrativo Anexo, conforme artigo 347 inciso III, “b”, combinado com o artigo 64 inciso II e art. 348 parágrafo 1º, inciso V do parágrafo 1º inc. IV, do RICMS aprovado pelo Dec. nº 6.284/97. Cabe ressaltar, por fim, que a nota fiscal foi emitida com endereço de sua sede em Recife/PE em função de Regime Especial previsto no Ajuste SINIEF 28/89”.

O autuado, apresenta impugnação, às fls. 246 a 276, suscitando como preliminar que parte dos créditos exigidos no presente PAF encontram-se atingidos pelo instituto da decadência. Entende que quando da lavratura do Auto de Infração já havia decaído o direito da Fazenda Publica de exigir o suposto débito fiscal relativo ao mês de janeiro a julho 1997, no que concerne ao estorno do crédito referente aos bens do ativo permanente; e aos meses de janeiro a julho de 1997, sobre a suposta falta de recolhimento do ICMS sobre as perdas comerciais na distribuição de energia elétrica, face ao disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Objetivando embasar suas alegações o autuado menciona nas suas razões de defesa, decisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo e do Superior Tribunal de Justiça sobre o Recurso de Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 101.407-SP.

No mérito, em relação ao primeiro item da autuação, o sujeito passivo afirma que com a edição da Lei Complementar 87/96, a partir de novembro de 1996, foi assegurado aos contribuintes do ICMS o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadorias no estabelecimento, inclusive de bens destinados ao ativo permanente (artigo 20). Menciona também as determinações contidas no artigo 93 do RICMS do Estado da Bahia no que concerne ao direito do contribuinte creditar-se do imposto nas aquisições para ativo imobilizado a partir de 01/11/1996. Assim sendo, diante das disposições acima citadas, a partir do mês de novembro 1996, o impugnante afirma que adotou o seguinte procedimento em relação ao diferencial de alíquota de ICMS: o total do diferencial era lançado a débito e a crédito no Demonstrativo de Apuração do ICMS (DAICMS), tornando nulo o seu efeito, ao final de cada período de apuração. A decisão pelo registro fiscal na forma exposta acima, segundo o autuado, decorreu de entendimentos com a SEFAZ e posteriormente com a resposta através do Parecer GETRI nº 537/97, fruto da consulta formulada em 06/02/97 (Processo 708.963/97). Aduz que a fiscalização, entretanto, alegou que o impugnante se equivocou na interpretação da referida consulta e dispôs que o valor a crédito não poderia ser o mesmo lançado a débito, já que os créditos deveriam ter sido apropriados pelo impugnante proporcionalmente às saídas tributadas de energia elétrica (regra da proporcionalidade). Comentando o Parecer/GETRI nº 537/97, o sujeito passivo, menciona que, no item 5 do referido parecer é categórico ao afirmar que “não é necessário ao contribuinte efetuar o desembolso financeiro para pagamento do imposto devido por estas entradas, pelos motivos que se seguem nos itens 6 e 7”. Diz que mais à frente, o item 8 dispôs que “o pagamento da diferença de alíquota é compensado pelo crédito dentro do mesmo período de apuração”. Entende que os débitos e os créditos se anulariam dentro do mês, não cabendo ao Estado a cobrança do imposto estadual a qualquer título. Transcreve o item 9 do referido parecer mencionando que “o contribuinte deve estornar os créditos referentes a bens do ativo imobilizado que foram utilizados para produção de mercadorias isentas ou não-tributadas na proporção destas e na razão 1/60 (um sessenta avos) por mês ou em qualquer caso de alienação antes de decorridos cinco anos contados da aquisição, na mesma razão de 1/60 (um sessenta avos) por mês restante para completar os cinco anos”. Considera, com base nesse item, que os estornos de créditos, referem-se tão somente àqueles valores de ICMS destacados nas notas fiscais de aquisição de ativo fixo e não de seu diferencial de alíquotas. Diz que esse entendimento foi firmado com base nos itens 5 e 8 do parecer, que se mostraram contrário a qualquer tipo de desembolso financeiro.

Alega ter enviado a GERUP (atualmente GESES) o DAICMS, onde, demonstrou-se a forma de lançamento do diferencial de alíquotas do ICMS, anteriormente acordado entre ela e a SEFAZ e ratificado, em seu entendimento pelo Parecer GETRI nº 537/97, dizendo não sendo tal procedimento questionado por aquela gerência. Argumenta ainda, que o artigo 100 do CTN determina que as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são normas complementares à legislação vigente. Citando o RPAF no seu artigo 65 afirma que uma

vez emitido parecer determinando a desobrigatoriedade do estorno no caso específico, não pode o impugnante ser autuado, como foi feito, entendendo que o Auto de Infração deve ser anulado. O autuado menciona, ainda, que as operações com energia elétrica, em regra, estão sujeitas a alíquota de 25% e 27%, estando isentos do ICMS os fornecimentos para estabelecimentos de produtor rural, bem como aqueles realizados a partir de 1º de janeiro de 1996, para órgão da administração pública estadual direta e fundações e suas autarquias. Expõe que, no mais, o tratamento tributário dispensado às demais modalidades de fornecimento, de energia elétrica de maior relevância são reduções de base de cálculo estabelecidas nos incisos I a III do Art. 80 do RICMS/Ba. Alega que praticamente a totalidade dos valores dos créditos mantidos de forma supostamente indevida, foi apurada tomando-se por base uma proporção entre fornecimento de energia elétrica tributada e beneficiada com redução de base de cálculo. Entende que as operações beneficiadas com redução da base de cálculo não podem ser equiparadas com operações isentas ou não tributadas, sendo impossível a exigência do estorno de crédito do ICMS incidente em operações anteriores nesses casos. Cita a Constituição Federal no seu artigo 155, § 2º incisos I e II que estabelece que o ICMS será não-cumulativo. Desenvolve vários comentários a respeito desses princípios constitucionais e finaliza dizendo: “A conclusão lógica e natural a se extrair é a de que o princípio da não-cumulatividade que se traduz pelo abatimento, como já antes exposto, constitui a relação jurídica entre cada contribuinte do ICMS e o Fisco, uma verdadeira compensação de valores. O montante dos créditos do contribuinte extingue o crédito tributário do Fisco (CTN art. 156, inc. II) e por via de consequência torna inexigível o valor do ICMS compensado. Assim, o direito ao crédito é independente e autônomo em relação às operações anteriores e posteriores”. Considera que por exceção a esse direito, é de se admitir somente uma excludente de ordem constitucional, algo que, no ordenamento atual somente se verifica relativamente às operações contempladas pela isenção ou não incidência do ICMS que, consoante o disposto no inc. II, do § 2º, do artigo 155, salvo determinação em contrário da legislação, não implicam em apropriação de crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, bem como acarretam a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Visando corroborar suas alegações cita lições de autores do ramo do Direito Tributário e julgamentos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Finalizando este tópico o impugnante afirma: “O fato de ocorrerem saídas de produtos beneficiados com a redução de base de cálculo não enseja anulação dos créditos lançados, razão pela qual não possui fundamento a exigência da D. Fiscalização e a manutenção do Auto de Infração pela D. Autoridade Julgadora”.

No que diz respeito à segunda infração, o autuado afirma que a Fiscalização teria se utilizado de documento interno da empresa para apurar o ICMS supostamente devido, razão pela qual considera que a mesma acabou por exigir o imposto sobre valores indevidos, por optar em analisar planilha estimada de Perdas Comerciais na distribuição de energia elétrica elaborada sem qualquer embasamento legal, e sem solicitar qualquer informação a respeito de quaisquer contas, equivocando-se na apuração do imposto supostamente devido. Aduz que a empresa não tem como apurar as perdas comerciais, por decorrerem de furto de energia elétrica. Apresenta outros comentários objetivando caracterizar que o Fisco não teria comprovado a efetiva infração, por não ter colhido as provas necessárias para elucidação dos fatos. Diz que não basta a simples presunção levantada de que houve falta de pagamento do ICMS. Afirma que é preciso que a Fiscalização apresente elementos comprobatórios seguros de suas alegações, inclusive para que sejam mantidas as garantias constitucionais do devido processo legal.

Cita, ainda, nas suas razões de defesa, o artigo 155, § 3º e 6 art. 153, I e II e o artigo 34, § 9º, das Disposições Constitucionais Transitórias para dizer que a própria Constituição Federal dispõe que o valor da operação é o preço cobrado do consumidor final para fins de tributação pelo ICMS,

não podendo, portanto a Fiscalização majorar a base de cálculo e exigir imposto sobre perdas comerciais, que não foram repassadas ao consumidor. Alega também que se fizeram presentes fortes argumentos para que os Estados adotassem como modalidade de tributação, o diferimento do ICMS da etapa de geração / transmissão, para a etapa de distribuição/comercialização. Ressalta que o procedimento objetivava a não elevação da carga tributária para o consumidor, não se cogitando na época a inclusão das perdas de energia (perdas técnicas e perdas comerciais) na base tributária. Aduz que os contratos de concessão asseguram o repasse de custos não gerenciais pela concessionária para a tarifa, como, por exemplo, a incidência de tributos e as perdas. Informa que em 1995 foi lavrado um auto de infração cobrando o ICMS incidente sobre as perdas comerciais de energia elétrica, e que após negociações com a Secretaria da Fazenda, o mesmo foi cancelado, em função de argumentos relativos a problemas sociais referentes a invasões. Expõe que a Fiscalização não manteve seu entendimento, deixou de considerar a inexistência do sujeito passivo e lavrou o presente Auto de Infração. Diz que no diferimento do ICMS da fornecedora CHESF para a Coelba, o Estado vem deixando de arrecadar a parcela do imposto correspondente a perda comercial, pois, se não houvesse o diferimento, a impugnante teria que estornar o crédito fiscal da etapa do suprimento, pertinente a energia não vendida (perda comercial não recuperada), ignorando apenas a energia perdida no processo (perda técnica). Conclui que a cobrança do ICMS nos casos de perda comercial onera em demasiado o contribuinte do imposto (consumidor final), além de possibilitar o enriquecimento ilícito do Estado, na medida em que será exigido o imposto estadual sobre nova hipótese de incidência (patrimônio do contribuinte).

O autuado acrescenta que no caso das perdas comerciais não há a definição do sujeito passivo, desta forma sendo impossível a cobrança do ICMS, porque a Lei Tributária para instituir tributo válido deve conter todos componentes da respectiva regra-matriz de incidência, tais como: o quantitativo (base de cálculo e alíquota), aspecto temporal (momento da ocorrência do fato gerador), aspecto espacial (local da ocorrência do fato gerador) e os aspectos pessoais (sujeitos ativo e passivo). Aduz que não havendo relação jurídica tributária entre o fornecimento de energia e seu consumidor final, não há o que se falar em tributação de ICMS. Entende que não houve a circulação de mercadorias (energia elétrica), pois não ocorreu a saída do produto a título oneroso nem a transferência de sua propriedade nos termos da legislação vigente. O impugnante descreve, ainda, todo o processo da circulação da energia elétrica desde a geração até o consumidor final, alegando que por ser impossível a sua armazenagem, toda geração é consumida instantaneamente. Expõe que somente por esse motivo (a necessidade de intermediação entre o produtor e o consumidor final) que o papel do distribuidor é relevante e que a Legislação vigente o elegeu como responsável, não contribuinte pelo recolhimento do ICMS. Conclui que as concessionárias de energia elétrica (como é o caso da impugnante) devem recolher o ICMS apenas sobre o que foi efetivamente consumido pelo contribuinte (consumidor final), pois, caso contrário, estaria majorando a base de cálculo, além de definido nova hipótese de incidência para o imposto estadual, uma vez que estaria deixando de sujeitar ao imposto a circulação de energia elétrica, para recolhê-lo sobre o contrato de fornecimento de energia elétrica. Afirma que a base de cálculo, sobre a qual incide a alíquota é o preço da energia fornecida ao consumidor final, e que quando as fraudes, os furtos e as medições incorretas são descobertas, são apostas nas contas de energia elétricas e tributadas. Entende que ao se pretender tributar as perdas comerciais de energia em razão de fraudes e furtos, em verdade, se estará instituindo cobrança, sem prévia Lei que a estabeleça e à revelia da Constituição Federal.

O sujeito passivo transcreve e comenta o inciso IX do artigo 56 do RICMS/Ba, para afirmar que existe apenas uma base de cálculo no caso da energia elétrica, que é o preço da venda da energia ao consumidor final, e que na formação do preço cobrado consideram-se além dos encargos fiscais, por dentro e por fora, os custos da geração, do transporte e da distribuição, uma estimativa de perdas técnicas e comerciais. Afirma que é esse preço que é tributado pelo ICMS.

Dessa forma, entende que não faz o menor sentido, se exigir ICMS sobre as perdas comerciais, visto que na tarifa cobrada dos consumidores já se tributa o imposto sobre uma estimativa de perda. Acrescenta que a pretensão de tributá-las configura bitributação.

Cita o artigo 3º do CTN e decisões do Tribunal de Recurso e do Supremo Tribunal Federal, para pleitear o cancelamento da multa exigida, entendendo que não teria praticado fato ilícito que justifique a fixação de penalidade que exproprie o seu patrimônio de forma desproporcional à infração, se cometida.

Ao final, solicita o cancelamento da exigência fiscal, bem como, da multa e dos juros, decorrentes do presente Auto de Infração.

Os autuantes, em informação fiscal (fls. 298 a 309), contestam as alegações defensivas da seguinte forma:

#### “4.1 – PRELIMINAR – DECADÊNCIA

Com relação a decadência argüida pela autuada de logo deve ser rejeitada, eis que o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN estabelece a decadência a contar da ocorrência do fato gerador, se a Lei não fixar prazo à homologação. Cumpre ressaltar que o Código Tributário do Estado da Bahia Lei 3.956/BA estabelece no seu Art. 28 o prazo para extinção do direito de constituir o crédito tributário. “In verbis”:

“Art. 28 Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa”.

§ 1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.”

O RICMS/Ba aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 no seu artigo 90 dispõe sobre o prazo de homologação tácita do lançamento:

“Art. 90. Após 5 anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.”

#### 4.2 - DO ESTORNO DE CRÉDITO DO ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA

De todos os argumentos apresentados pela autuada com referência ao tópico acima nas suas razões de defesa, temos a contestar o seguinte:

Cabe esclarecer que até a edição da Lei complementar 87/96 que autorizou o contribuinte do ICMS a creditar-se do imposto nas aquisições de bens para o ativo imobilizado a partir de 01/11/96, não havia apuração do imposto a pagar através de escrituração, pois o contribuinte devia recolher apenas a parcela correspondente a diferença de alíquota de cada aquisição efetuada em outras unidades da Federação, e este recolhimento era efetuado em Documento de Arrecadação avulso de forma independente do resultado apurado do ICMS entre créditos e débitos nas operações mercantis do estabelecimento.

A partir de 01/11/1996 com relação às aquisições para o ativo imobilizado o RICMS estabeleceu no seu artigo 93, §§ 11º e 12º que o contribuinte deveria creditar-se do imposto destacado nas

Notas Fiscais escriturando-os a crédito no Livro Registro de Entradas e debitar-se e creditar-se no Livro Registro de Apuração da parcela referente a Diferença de Alíquota. E o artigo 100 §§ 9º, 10º, 11º e 12º, do RICMS determina a obrigatoriedade do estorno referente ao ICMS destacado nas Notas Fiscais e da parcela referente a diferença de alíquota. Mensalmente através de outros registros o contribuinte deveria apurar o valor referente ao estorno de crédito tanto do ICMS destacado nas Notas Fiscais como o valor referente a diferença de alíquota nos termos do artigo 100, inc. I e II e lançar no Livro Registro de Apuração.

No nosso entendimento o Parecer Getri 537/97 {fls. (96 a 99 do PAF) está totalmente embasado na Legislação vigente, a autuada apenas tenta distorcer os fatos, ao afirmar que não precisaria efetuar estorno da diferença de alíquota, em função de, no seu entendimento, o Parecer ser categórico ao afirma que “não é necessário ao contribuinte efetuar o desembolso para o pagamento do imposto devido por estas entradas, pelos motivos que seguem nos itens 6 e 7”. Ora se a autuada houvesse lido os itens 6, 7, 8 e 9 do referido Parecer certamente iria entender toda a sistemática estabelecida na Legislação.

A autuada alega que os Demonstrativos Mensais (DAICMS) enviados a GERUP (atualmente GESUS), continham valores referentes a todas as operações de Entradas e Saídas de mercadorias sem os documentos comprobatórios de tais valores, sendo impossível qualquer verificação se naqueles valores declarados a empresa havia ou não efetuado estorno de crédito ou qualquer outro ajuste, para isto a Legislação faculta ao Estado proceder a fiscalização em período posterior.

Quanto à inconstitucionalidade da inclusão dos valores referentes às saídas com redução de base de cálculo para determinação do índice de estorno de crédito pela proporcionalidade das saídas isentas e não tributadas, Senhores Julgadores, apesar de entendermos não está em nossa competência discutir a inconstitucionalidade dos dispositivos do RICMS aprovados pelos Decretos nº 5444/07 e nº 6284/97, mister se faz analisarmos os seguintes aspectos:

a) A autuada alega nas suas razões de defesa que o artigo 155 parágrafo 2º, II da Constituição Federal, quando determina a isenção ou não-incidência como fatores para anulação de crédito relativo às operações anteriores, não se refere à redução de base de cálculo.

Ora, quando o legislador constituinte refere-se a isenção ou não incidência, implicitamente está definindo uma situação em que o imposto não seja devido total ou parcialmente. A isenção parcial consiste em redução tributária que pode refletir-se através da base de cálculo ou na alíquota do imposto. No caso de redução de base de cálculo caracteriza-se uma isenção ou não incidência parcial, pois apenas parte da obrigação tributária é exonerada.

b) O estorno do crédito foi efetuado com base no artigo 100 incisos I e II.

c) O índice que a Fiscalização utilizou para o cálculo do estorno de crédito do ICMS referente a diferença de alíquota foi o mesmo utilizado pela empresa para calcular o estorno de crédito do ICMS destacado nas Notas Fiscais de aquisição conforme DAICMS fls. 39 a 86 do PAF.

#### 4.3 – PERDAS COMERCIAIS NA DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA – NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS

##### 4.3.1 – Auto de Infração com Base em Presunção

Durante os trabalhos de Fiscalização, foram solicitados reiteradas vezes que a empresa apresentasse os elementos necessários para a determinação dos valores correspondentes as perdas técnicas e totais e balanço mensal no processo de distribuição de energia elétrica conforme Termos de Intimação datados de 04/05/2001 e 06/06/2001, que estamos anexando a presente Informação Fiscal (fls. 310 e 311 do PAF), além de reuniões com o Departamento Técnico da empresa para esclarecimentos.

No dia 28/08/2001 a empresa através da GIRP/GPI apresentou Demonstrativo de Perdas Globais de Energia (fl. 28 do PAF), onde constam os Índices de Perdas Totais, Índice de Perdas Técnicas, Energia Requerida e Energia Recuperada. As alegações da empresa na tentativa de caracterizar a autuação com base em presunção, não procede, uma vez que, conforme ficou demonstrado acima, o auto foi fundamentado em documento oficial da empresa, não foram dados arbitrados nem tampouco criados pela Fiscalização. Como tais elementos não correspondem a verdade se a empresa dispôs de mais de 90 (noventa) dias intercalando nesse período inclusive diversas reuniões de prepostos dos Departamentos Técnico e Contábil com os autuantes para atender a intimação da Fiscalização. Se havia a necessidade de outros elementos serem analisados, pergunta-se: Por que a empresa não os apresentou junto com o Demonstrativo apresentado?

#### 4.3.2 – Tributação de Perdas – Enriquecimento Ilícito de Estado

Os argumentos da autuada quanto ao enriquecimento ilícito do Estado, não procedem uma vez que o procedimento fiscal foi totalmente embasado na Legislação Estadual vigente conforme dispõe o artigo 7º, § 2º, da Lei nº 7.014/96 e o art. 347 inc. III “b” c/c Art. 64, inciso II e 348, § 1º inciso V, do RICMS/BA. Aprovado pelo Decreto nº 5444/96 e Art. 347 inciso III, “b”, c/c Art. 65 inciso II e 348, § 1º, inciso IV, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, em conformidade com a Lei Complementar nº 87/96, art. 6º, § 2º.

#### 4.3.3 – Sujeito Passivo da Obrigação – Indefinido

Quanto à indefinição do Sujeito Passivo da Obrigação alegada pela autuada, não há de prosperar, uma vez que a Legislação Tributária estabelece de forma clara e objetiva o Sujeito Passivo da Operação nos artigo 13º inc. III “a” e sua responsabilidade no artigo 7º da Lei nº 7014/96 [...].

#### 4.3.4 - Incidência do ICMS sobre o efetivamente consumido

A própria autuada afirma que a Legislação vigente a elegeu como responsável, se equivoca quando diz que esta responsabilidade apenas está restrita ao recolhimento do ICMS sobre o que for efetivamente consumido pelo consumidor final.

Fica aqui caracterizado mais uma vez o total desconhecimento da Legislação Tributária por parte da autuada, visto que no artigo 7º, § 2º, da Lei nº 7014/96 estabelece [...].

#### 4.3.5 – Base de Cálculo do ICMS nas operações com Energia Elétrica

A autuada afirma que a Fiscalização ao pretender tributar as perdas comerciais de energia, está instituindo sem prévia Lei que o estabeleça e à revelia da Constituição Federal.

As alegações da autuada também neste aspecto não procede, uma vez que o procedimento fiscal está respaldado na Lei Complementar, artigo 8º, § 1º inc. III [...].

E no Art. 64 inciso I e II do RICMS aprovado pelo Dec. nº 5.444/96 e artigo 65 incisos I e II do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6284/97[...].

#### 4.3.6 –Dupla Tributação sobre o mesmo Fato Gerador – Vedação Constitucional

A autuada cita o inciso IX do artigo 56 do RICMS/BA, para afirmar que existe apenas uma base de cálculo no caso de energia elétrica. E que na formação do preço cobrado consideram-se além de outros custos, uma estimativa de perdas técnicas e comerciais. Como já foi citado no item 4.3.5 quando ocorrer qualquer evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto a Lei Complementar 87/96 no seu artigo 8º § 1º inc III e o RICMS/BA aprovado pelo Dec. nº 5444/96 no seu artigo 64 inc. II e RICMS/Ba aprovado pelo Dec. nº 6.284/97 no seu art. 65 inc. II, definem a base de cálculo.

Quanto a afirmação de que na formação do preço consideram-se também uma estimativa de perdas técnicas e comerciais, a própria autuada afirmou no item III, 2, (b) Tributação de Perdas Enriquecimento Ilícito do Estado, no 5º parágrafo que não se incluía as perdas técnicas e comerciais na base tributária do ICMS para não haver elevação dos custos dos serviços com repercussão sobre a tarifa para o consumidor final.

#### 4.4 – MULTA PUNITIVA - EFEITO CONFISCATÓRIO

A autuada pleiteia o cancelamento da multa citando o art. 3º do CTN, contudo as multas contidas no auto de infração estão em conformidade com a Legislação Tributária (COTEB, artigos 42 e 47, da Lei nº 7014/BA, artigo 42 e RICMS aprovado pelo Decreto nº 5444/96 artigo 915 e RICMS/BA. Dec. nº 6284/97 artigo 915). Cabe salientar, que foi concedida à autuada a oportunidade de recolher apenas o valor do imposto sem imputação de multa conforme determina o artigo 32 do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7629/99.

### 5 CONCLUSÃO

Reafirmamos que toda a autuação está respaldada na Lei nº 7014/96 que instituiu o ICMS no Estado da Bahia e que os RICMS aprovados pelos Decretos nº 5444/96 e nº 6284/97 não modificam nem alteram o texto legal, como já foi dito, apenas tem a missão de explicar e prover sobre os detalhes não abrangidos pela lei.

Assim sendo, no nosso entendimento, a autuação está de acordo com as normas que regem o ICMS/Ba, não se incluindo na competência do autuantes a declaração de inconstitucionalidade, ou a negativa de aplicação de Lei ou de ato normativo emanado pelo Secretário da Fazenda ou do Governador do Estado.

Diante do exposto reafirmamos a PROCEDÊNCIA TOTAL do auto de infração na reclamação do crédito tributário. É como esperamos seja julgado para reparar o dano causado a Fazenda Pública com o irregular procedimento da autuada.”

### VOTO

Inicialmente deixo de acatar a preliminar de decadência suscitada pelo autuado, pelas razões seguintes:



Embora o § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos os cinco anos previstos legalmente, são aceitos, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

Entretanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que ‘o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’, e não o foi pelo sujeito passivo.

Na situação em análise, os fatos geradores questionados ocorreram no período de janeiro/97 a julho/97 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/2002. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 12/08//2002, não havia se configurado, ainda, a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Ressalte-se, por oportuno, que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, considera que, lavrado o auto de infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo.

O entendimento acima descrito é aquele manifestado reiteradamente por este CONSEF, consoante os inúmeros acórdãos até esta data prolatados, dentre os quais podemos transcrever alguns:

1. Acórdão CJF nº. 274-12/02, com voto da lavra do Conselheiro Sr. Ciro Roberto Seifert:

(...)

*Na segunda alegação preliminar, foi trazido o argumento que, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2001, só poderia tratar dos impostos cujos fatos geradores ocorreram após o dia 30 de abril de 1996, em razão da extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores, por decadência, visto que o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito ativo realizasse o ato homologatório de lançamento do crédito tributário, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já teria expirado.*

*Tal dispositivo do CTN determina que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Ocorre que o art. 173, I, do mesmo CTN, preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, significa dizer lançamento de ofício, como é o caso do Auto de Infração, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Desta forma, está claro que não se operou a decadência do período anterior a 30 de abril de 1996, como pretendeu fazer crer o Recorrente.*

2. Acórdão CJF nº. 0150-12/02 – voto vencedor da lavra da Conselheira Sra. Ivone de Oliveira Martins:

(...)

*Relativamente à 3ª preliminar que argüi a decadência do direito ao crédito tributário relativo ao exercício de 1995, sendo a mesma preliminar de mérito, também não comungo do entendimento do Ilustre Relator que concordou com as razões apresentadas pelo recorrente.*

*Trata-se de matéria que não sendo pacífica na doutrina e no âmbito deste CONSEF também tem havido divergências de interpretação acerca do prazo decadencial regulado no art. 173, I, do CTN (Lei nº 5.172/66).*

*Tem sido tormentoso a distinção que se faz quanto a fixação do prazo de decadência do direito ao lançamento dos tributos por homologação e os que decorrem do lançamento prévio por parte do sujeito ativo ou seja do titular do crédito tributário. Assim há uma corrente que defende a aplicação da regra do § 4º, do art. 150, e, outra corrente entende que prevalece a regra do art. 173 e seu parágrafo único, da CTN, com a ciência do autuado como entendeu o Relator.*

*Segundo Hugo de Brito Machado na sua obra Curso de Direito Tributário, 13ª edição, pág. 148 - O Tribunal Federal de Recursos, seguindo orientação proposta pelo Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, e o STF acolhendo proposta do Ministro Moreira Alves, fixaram entendimento pelo qual o Auto de Infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar de decadência.*

*A manifestação da PROFAZ no Parecer exarado nos autos, trata com muito propriedade da questão relativa a intimação do sujeito passivo como sendo condição necessária à perfeição do ato e visa resguardar os princípios do contraditório e ampla defesa, assegurados na carta constitucional – art. 5º, inciso LV, e deixa demonstrado que a intimação não pode ser considerada marco final da decadência. Comungo do entendimento de que a regra do parágrafo único do art. 173, é pressuposto de eficácia do ato de lançamento.*

*Sem dúvida a fiscalização iniciada em 13/10/2000 e concluída em 29/12/2000, com a lavratura do Auto de Infração em questão, afasta a argüição de decadência, vez que o sujeito ativo exerceu o seu direito de através do lançamento constituir o crédito tributário no prazo decadencial.*

*A decisão jurisprudencial trazida à colação no Parecer acima referido, reflete a posição do STJ (Superior Tribunal de Justiça) acerca da questão posta no presente caso, onde efetivamente houve a iniciativa do sujeito ativo de apurar o débito e exigi-lo com a lavratura do Auto de Infração, o que afasta o argumento da decadência suscitada pelo recorrente e acolhida pelo Relator, que com a devida venia, está equivocada.*

*Deste modo, rejeito a argüição da preliminar e voto pelo NÃO PROVIMENTO pois entendo que as razões recursais não merecem agasalho por este Tribunal*

*Administrativo, pois assim estará em consonância com o entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores acima referidos.*

3. Acórdão CJF nº. 0150-12/02, com voto exarado pelo Conselheiro Relator Sr. Tolstoi Nolasco Seara:

*Inicialmente cumpre afastar a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente. Aplica-se ao caso, a norma do art. 173, inc. I, do CTN, pois o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência dos fatos geradores, em relação ao imposto que não foi declarado pelo sujeito passivo. Na presente lide, o contribuinte não declarou nem praticou quaisquer atos relacionados à escrituração ou lançamento do imposto para o Estado da Bahia. (...) A decadência é forma de extinção de direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, face à inércia do seu titular. Opera-se a decadência após o decurso de certo prazo, previsto na lei. O ICMS é imposto lançado por homologação que pressupõe atividade anterior, desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de calcular o tributo devido e antecipar o pagamento sob condição de posterior revisão pela autoridade administrativa. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, terá lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149, do CTN, conforme leciona a Prof<sup>a</sup>. MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro Direito Tributário Brasileiro, de autoria de ALIOMAR BALEEIRO, 11<sup>a</sup> edição, ano de 2000, Editora Forense, Rio de Janeiro, pág. 912. A conduta do contribuinte em relação às operações objeto do Auto de Infração não foi no sentido (de) cumprir a obrigação tributária para o Estado da Bahia e nem mesmo de comunicar a ocorrência dos fatos que ensejaram o posterior lançamento. Somente por ocasião de fiscalização desenvolvida no contribuinte (...) se operou o total conhecimento das operações praticadas pelo recorrente. Assim, a inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício - são situações que se equivalem. Inaplicável se torna, portanto, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a norma do art. 173, inc. I. Nesse sentido se posiciona a doutrina majoritária (cf. Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Ed. Saraiva, pp. 383-384; Paulo de Barros Carvalho, Decadência e Prescrição, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1, Resenha Tributária, 1976, p. 156) e a jurisprudência dos tribunais superiores e do Conselho Estadual de Fazenda da Bahia. Só para exemplificar, o antigo Tribunal Federal de Recursos fez editar a Súmula nº 219, citada também pela prof<sup>a</sup>. MISABEL DERZI, com o seguinte teor: “Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador”.*

Portanto, a Fazenda Pública do Estado da Bahia, teria até o dia 31/12/2002, para constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 1997, e o Auto de Infração foi lavrado em 12/08/2002, dentro do prazo legal para a homologação do lançamento.

Quanto às arguições de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, efetuadas pelo autuado, cabe, também, preliminarmente registrar que pelo que dispõe o art. 167, I, do RPAF/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a sua declaração.

Quanto às multas constantes no A.I., estão em conformidade com a Legislação Tributária (Lei nº 7.014/96 - artigo 42, RICMS/96 - artigo 915 e RICMS/97 - artigo 915), não havendo do que se falar em confisco.

No mérito, no que diz respeito à primeira infração, como bem frisaram os autuantes, o RICMS a partir de 01/11/1996, com relação às aquisições para o ativo imobilizado, estabeleceu no seu artigo 93 §§ 11º e 12º que o contribuinte deveria creditar-se do imposto destacado nas Notas Fiscais escriturando-os a crédito no Livro Registro de Entradas, e debitar-se e creditar-se no Livro Registro de Apuração da parcela referente ao Diferencial de Alíquota. E que, mensalmente, através de outros registros, o contribuinte deveria apurar o valor referente ao estorno de crédito tanto do ICMS destacado nas Notas Fiscais como o valor referente a diferença de alíquota nos termos do artigo 100, inc. I e II e lançar no Livro Registro de Apuração.

O autuado entende indevida a presente exigência se alicerçando no Parecer GETRI nº 537/97 (fls. 292 a 295), porém a determinação contida no item 9 do referido Parecer, serve como prova contrária às suas alegações quando dispõe: o contribuinte deve estornar os créditos referentes a bens do ativo imobilizado que foram utilizados para produção de mercadorias isentas ou não-tributadas na proporção destas e na razão 1/60 (um sessenta avos) por mês ou em qualquer caso de alienação antes de decorridos cinco anos contados da aquisição, na mesma razão de 1/60 (um sessenta avos) por mês restante para completar os cinco anos.

Ademais, a exigência em exame, encontra fundamento legal no artigo 93, inciso V, alínea “a” c/c o artigo 100, §§ 1º, 9º e 10, do RICMS/97, os quais estabelecem que, em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo imobilizado, cujas entradas no estabelecimento tenham ocorrido até 31/12/00, forem utilizados na prestação de serviço ou na comercialização, produção, industrialização, geração ou extração de mercadorias cujas prestações ou operações estejam isentas ou não tributadas, deverá ser feito o estorno dos créditos anteriormente escriturados na forma do § 1º do art. 339.

Vale acrescentar que o índice que os autuantes utilizaram para o cálculo do estorno de crédito do ICMS referente à diferença de alíquota foi o mesmo utilizado pela empresa para calcular o estorno de crédito do ICMS destacado nas Notas Fiscais de aquisição conforme DAICMS fls. 39 a 86 do PAF.

Dessa forma, entendo devido o valor exigido neste item da autuação, de acordo com a legislação que rege a matéria.

No que tange à segunda infração, da análise dos elementos constitutivos do PAF constato que durante a ação fiscal os autuantes solicitaram, reiteradas vezes, que o contribuinte apresentasse os elementos necessários para a determinação dos valores correspondentes as perdas técnicas e totais e balanço mensal no processo de distribuição de energia elétrica, conforme Termos de Intimação datados de 04/05/2001 e 06/06/2001 (fls. 310 e 311 do PAF). Que no dia 28/08/2001 a empresa através da GIRP/GPI apresentou Demonstrativo de Perdas Globais de Energia (fl. 28 do PAF), onde constam os Índices de Perdas Totais, Índice de Perdas Técnicas, Energia Requerida e Energia Recuperada. Dessa forma, entendo que não procedem as alegações defensivas de que a

autuação foi baseada em presunção, uma vez que o A.I. foi fundamentado em documento oficial da empresa.

Quanto a Sujeição Passiva do autuado e sua responsabilidade, estão expressamente previstas na Legislação Tributária, no art.343, LX, do RICMS/97 e no art. 7º, da Lei nº 7.014/96, (in verbis):

Lei nº 7.014/96 –

*Art. 7º - Dar-se-á o diferimento quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação forem adiados para uma etapa posterior, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior.*

*§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, salvo disposição em contrário, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:*

*(...)*

*III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fatodeterminante do pagamento do imposto.*

*§ 2º O regulamento poderá submeter ao regime de diferimento operações ou prestações, estabelecendo o momento em que devam ocorrer o lançamento e o pagamento do imposto, ficando atribuída a responsabilidade por substituição ao contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer o termo final do diferimento.*

RICMS/97 -

*Art. 347 - O ICMS será lançado pelo responsável:*

*(...)*

*III - sempre que se verificar qualquer fato que impossibilite a efetivação da operação ou evento futuro previsto como termo final do diferimento, tais como:*

*(...)*

*b) a ocorrência de furto, roubo, perecimento, sinistro ou desaparecimento da mercadoria objeto do benefício.*

O autuado em sua peça defensiva afirma que existe apenas uma base de cálculo no caso de energia elétrica, e que na formação do preço cobrado consideram-se além de outros custos, uma estimativa de perdas técnicas e comerciais. No entanto, conforme bem frisaram os autuantes, quando ocorrer qualquer evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto, a Lei Complementar 87/96, no seu artigo 8º, § 1º, III e o RICMS/96 no seu artigo 64, II e RICMS/97 no seu art. 65, II, definem a base de cálculo em questão.

No caso presente, está sendo exigido o imposto relativo às perdas comerciais (excluídas as perdas técnicas) decorrentes de furto, fato que implica na ocorrência do termo final do diferimento, de acordo com o art. 347, III, “b”, do RICMS/97, acima transcrito, diante da impossibilidade de cobrança futura do imposto.

Apesar de alegar o contrário, o próprio impugnante afirmou no item III, 2, (b), 5º parágrafo, de sua defesa, que as perdas técnicas e comerciais não eram incluídas na base tributária do ICMS, para não haver elevação dos custos dos serviços com repercussão sobre a tarifa para o consumidor final.

Dessa forma, entendo também devido o valor exigido neste item da autuação, de acordo com a legislação que rege a matéria, considerando que o imposto diferido deve ser recolhido pelo contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer o termo final do diferimento na condição de substituto tributário. No caso em tela, o autuado.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281228.0050/02-5**, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$11.776.493,25**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 5.893.490,88 e 60% sobre R\$ 5.883.002,37, previstas no art. 42, II, “f” e VII, “b”, respectivamente, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de novembro de 2002.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADOR