

PROCESSO - A.I. Nº 281228.0031/01-2
RECORRENTES - CIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA E FAZENDA e PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDOS - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA
RECURSOS - RECURSO OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1^a JJF nº 0189-01/02
ORIGEM - INFRAZ IGUATEMI
INTERNET - 24.03.03

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0026-12/04

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. 2. DIFERIMENTO. ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A energia elétrica não está enquadrada 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, cumpre 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. Procedimento revisional realizada pela ASTEC/CONSEF comprovou, também, que as perdas verificadas nas linhas de transmissão e contadores de energia elétrica são estimadas no cálculo da tarifa cobrada do consumidor final. A exigência fiscal, portanto, não tem amparo legal. Mantida a Decisão de 1^a Instância. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 27/12/2001, no qual se imputou ao contribuinte o cometimento de duas infrações. Na infração 1, objeto do Recurso Voluntário, foi exigido ICMS no valor de R\$49.587,41, acrescido de multa de 60%, apurada em virtude do estorno de crédito referente aos bens do Ativo Permanente que foram utilizados para produção de mercadorias cuja saída resultou em operações isentas e não tributadas ou para prestações de serviços isentos ou não tributados, conforme parágrafo 9º do art. 100 c/c art. 93 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Fatos geradores ocorridos nos meses de novembro e dezembro de 1996.

Na infração 2, objeto do Recurso de Ofício, acusou-se o contribuinte de falta de lançamento e recolhimento do ICMS, no exercício de 1996, em relação às operações enquadradas no regime de diferimento referente às perdas comerciais na distribuição de energia elétrica, apuradas através dos índices apresentados pelo autuado, conforme Demonstrativo anexo aos autos, totalizando o débito de R\$1.058.295,10.

Relativamente à infração 1, o Sr. relator da 1ª Instância, o Dr. José Bizerra Lima Irmão, considerou que desde novembro de 1996, os contribuintes passaram a ter o direito de creditar-se do ICMS incidente nas aquisições de bens do Ativo Permanente. Porém, o direito ao crédito dos contribuintes está condicionado às operações (ou prestações) que são tributáveis. Portanto, se a Empresa realizou apenas operações isentas ou não tributáveis, não possui direito ao crédito, salvo determinação em contrário prevista em lei. É o que dispõe o art. 155 § 2º, II da Constituição Federal. Assim, se o crédito foi utilizado, deveria ter sido estornado. Argumentou que o cálculo do estorno não pode ser feito levando em conta apenas os créditos relativos ao imposto destacado nas notas fiscais, como pretendeu a defesa, uma vez que “crédito de bens do Ativo Permanente” são todas as quantias relativas ao ICMS despendidas (pagas ou debitadas) na aquisição dos bens.

O contribuinte buscou informações através do procedimento de consulta junto à Secretaria da Fazenda e foi informado, através do Parecer GETRI nº 537/97, que não precisava efetuar o desembolso financeiro para o pagamento da diferença de alíquotas nas entradas de bens do Ativo Permanente.

A defesa argumentou, que nos termos do art. 155 § 2º, II da CF, a isenção ou não-incidência, desde que não haja disposição legislativa em contrário, poderia acarretar a anulação do crédito relativo às operações anteriores, portanto não se referiu à redução de base de cálculo, uma vez que só fez ressalva a “isenção ou não-incidência” e destacou a distinção entre isenção e redução de base de cálculo, segundo doutrina do Professor Paulo de Barros Carvalho.

O relator, através de argumentos do mesmo doutrinador, Professor Paulo de Barros Carvalho, assim como das lições de Joana Lins e Silva e do Professor Pontes de Miranda manteve seu entendimento, que, segundo o qual, “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 (inc. IV) ou com redução da base de cálculo, caso em que o estorno é feito proporcionalmente (inc. 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”.

Diante do exposto, os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, votaram pela PROCEDÊNCIA do item do Auto de Infração, condenando a empresa a pagar o imposto no valor de R\$49.587,41, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Intimado do Acórdão da 1^a Junta de Julgamento Fiscal, o contribuinte, através de advogado, interpôs Recurso Voluntário, no prazo legal.

O recorrente afirmou não concordar com a autuação, já que feriu princípios basilares do direito tributário, como o princípio da legalidade e o da não-cumulatividade, apresentando as razões a seguir elencadas.

Alegou que o princípio da não-cumulatividade do ICMS está previsto no art. 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal, que dispõe sobre o direito ao “abatimento” em relação ao ICMS que incide sobre as entradas de mercadorias, matérias-primas e insumos em geral. Logo, o contribuinte está obrigado apenas a recolher a diferença entre os créditos e os débitos.

Argumentou que esse direito é passível de ser exercitado a cada etapa da circulação mercantil e o saldo credor, porventura apurado em um período, transfere-se para o seguinte. Portanto, independe que a cada período de apuração haja saídas tributadas, ou que o montante do ICMS das saídas seja superior ao das entradas. Através do princípio da não-cumulatividade existe uma compensação de valores. O montante dos créditos do contribuinte extingue o crédito tributário do Fisco (CTN, art. 156, II), tornando-se inexigível o valor do ICMS compensado. O direito ao crédito é independente e autônomo em relação às operações anteriores e às posteriores. O recorrente citou comentários da doutrina para fundamentar seus argumentos.

Afirmou que o Fisco exigiu o estorno dos créditos relativos à aquisição de bens do Ativo Permanente e não considerou as saídas pelo imposto e o montante apurado nas entradas também tributadas. Comentou que a aquisição de bens ou mercadorias destinadas ao Ativo Permanente do contribuinte não foi considerada pela Constituição Federal e como essa hipótese não foi prevista, é vedada a anulação, ainda que parcial, do crédito fiscal.

Com a edição da Lei Complementar nº 87/96, desde novembro de 1996, os contribuintes passaram a ter o direito de creditar-se do ICMS incidente nas aquisições de bens do Ativo Permanente, direito também previsto no art. 93, inc. V, alíneas “a” e “b” do RICMS do Estado da Bahia. O recorrente seguiu a legislação já citada e adotou, em relação ao diferencial de alíquotas de ICMS, que o total do diferencial iria ser 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.

Alegou que adotou o procedimento já narrado, em virtude da consulta fiscal que formulou em 6 de fevereiro de 1997 (Processo nº 708.963/97). A resposta a essa consulta, por meio do Parecer da GETRI nº 537/97, foi respeitada pelo recorrente. Entretanto, o Fisco alegou equívoco do contribuinte, uma vez que o valor a crédito não poderia ser o mesmo lançado a débito, pois os créditos deveriam ser apropriados pelo recorrente proporcionalmente às saídas tributadas de energia elétrica. Assim, a autoridade Julgadora ratificou a exigência fiscal.

Aduziu, o sujeito passivo, que a exigência fiscal produz efeitos significativos para a empresa, uma vez que no período de novembro e dezembro de 1996 realizou obras, acreditando que recuperaria totalmente o ICMS que incidiu no ativo imobilizado, haja vista que recebeu subvenção para a execução das obras. Diante do exposto, houve influência no caderno de custos da recorrente, tornando a penalidade confiscatória.

Em relação ao Parecer da GETRI nº 537/97, o recorrente alegou que o item 5 do mesmo é categórico ao afirmar que: “não é necessário ao contribuinte efetuar o desembolso financeiro para o pagamento do imposto devido por estas entradas, pelos motivos que se seguem nos itens 6

e 7". Mais adiante, o item 8, dispôs que o “pagamento da diferença de alíquotas é compensado pelo crédito dentro de um mesmo período de apuração”. O autuado entendeu que os débitos e os créditos se anulariam dentro do mês, não cabendo ao Estado a cobrança do imposto estadual a qualquer título.

Segundo argumentos do recorrente, a forma de lançamento do diferencial de alíquotas do ICMS já havia sido anteriormente acordado entre o contribuinte e a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (firmado com base no entendimento da Lei Complementar nº 87/96), e ratificado pelo Parecer GETRI nº 537/97. Consustanciado no art. 100 e no art. 146 do Código Tributário Nacional, o contribuinte argumentou que as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são normas complementares à legislação vigente. Ou seja, uma vez ratificado em diversas oportunidades o procedimento adotado pelo recorrente, não pode a fiscalização pretender exigir o estorno do crédito do ICMS.

Sustentou, também, a inconstitucionalidade da exigência fiscal, citando o artigo 155, § 2º, incisos I e II, da Constituição Federal e desenvolveu a tese de que existe uma garantia constitucional baseada no princípio da não-cumulatividade, que afasta qualquer possibilidade da chamada tributação “em cascata”, assegurando ao contribuinte o pagamento, apenas, da diferença porventura apresentada quando do encerramento do período de apuração do imposto à vista do confronto entre créditos e débitos.

Argumentou que a autoridade Julgadora tentou aproximar os benefícios da isenção e da redução da base de cálculo, face seu preceito exoneratório e contestou essa tese com o argumento de que caso o legislador constitucional quisesse incluir casos de exceção ao princípio da não-cumulatividade a qualquer benefício fiscal que resultasse na redução da carga tributária o teria feito expressamente, como ocorreu no art. 155 inc. XII, alínea “g” da CF. Ressaltou o equívoco da autoridade Julgadora baseando-se na Doutrina e na Jurisprudência do STF e STJ e argumentou ser legítimo o aproveitamento dos créditos do ICMS decorrente da aquisição de mercadorias tributadas, uma vez que no caso específico, não ocorreram saídas isentas ou não tributadas. O fato de ocorrerem saídas de produtos beneficiados com redução da base de cálculo não enseja a anulação dos créditos lançados. Afirmou que a argüição de inconstitucionalidade não pode se confundir com a aplicabilidade da norma constitucional, em detrimento da norma legal que fere os princípios constitucionais, ou seja, da possibilidade do julgador, em instância administrativa, deixar de aplicar norma legal, por ser inconstitucional, ou ainda de aplicar norma complementar à legislação fiscal contrária à lei, amparando-se nos princípios do contraditório e da ampla defesa previstos no inc. LV, do art. 5º, da CF.

Defendeu que ao ente da administração pública, cabe obedecer ao princípio da estrita legalidade, onde a obrigação tributária está adstrita, uma vez que não pode ser exigido tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, inc I da CF). Argumentou, citando doutrina, que a CF não deixa de ser lei, ainda que tenha natureza de norma estrutura e não de comportamento. O recorrente alegou que não existe qualquer vedação à aplicação de normas ou princípios de natureza constitucional aos casos apreciados na via administrativa, seja por aplicação dos princípios basilares do processo administrativo fiscal, ou por meio da análise literal dos dispositivos a ele aplicáveis, ao contrário do que entendeu a autoridade Julgadora. O art. 159 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia permite que o Conselho de Fazenda Estadual dispense ou reduza as multas por eventual falta de cumprimento de obrigações principais, o que traduz o dever dos órgãos julgadores na esfera administrativa avaliarem a aplicação da norma vigente.

Acrescentou que a conduta da autoridade Julgadora, em seu entendimento, estaria restringindo o amplo direito de defesa do recorrente, garantido pelo art. 5º LV da CF. Se no processo administrativo não é vedado às partes a faculdade de invocar a inconstitucionalidade de uma lei, não se pode admitir que o julgador administrativo imponha restrições à prerrogativa de apreciá-la. Transcreveu jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

Assim, o recorrente requereu, mesmo em se tratando de norma secundária considerada ilegal ou inconstitucional, que deverá ser apreciada pelo órgão administrativo, sob pena de ferir o princípio constitucional da ampla defesa, uma vez que o controle de legalidade e constitucionalidade compete, também, à autoridade administrativa. Esta não pode estar obrigada a aplicar comando evidentemente ilegal/inconstitucional, sob pena, inclusive, de responder pelos danos causados e concluiu citando Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN/CRF nº 439/96) que abordou essa questão.

Por último, o recorrente citou o art. 3º do CTN, que estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Argumentou que o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado. Considerou que a severidade das sanções visa proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. O recorrente invocou o princípio da proporcionalidade, no que tange às penalidades praticadas e às infrações cometidas e cita jurisprudência do TFR, nos autos da Apelação Cível nº 66.959/RJ. Aduziu que as multas, em geral, são utilizadas não apenas como finalidade punitiva, servem também como reparação do Estado pelo descumprimento de obrigação tributária por parte do contribuinte, quando for este o caso. Entretanto, a penalidade, no presente caso, no montante de 60% do imposto, além de indevida, é consideravelmente elevada, a ponto de implicar verdadeiro confisco. O recorrente transcreveu trecho de Decisão do STF (Recurso Extraordinário nº 91.707 – MG; Voto do Sr. Des. Fernandes Filho) à fl. 189 dos autos, que rejeitou a aplicação de multa com efeito confiscatório. Pediu, ao final, o cancelamento da multa de infração.

Conclui o Recurso Voluntário sustentando que o lançamento de ofício é nulo, tendo em vista que a exigência do estorno de créditos do ICMS incidente na aquisição de bens do ativo permanente proporcionalmente às saídas beneficiadas pela redução da base de cálculo. A exigência fiscal é descabida, face ao princípio da não cumulatividade, inerente ao ICMS e requereu a reforma da Decisão de 1ª Instância, para que o Auto de Infração seja julgado TOTALMENTE IMPROCEDENTE.

A Procuradoria Fiscal (PGE/PROFIS) exarou Parecer nos autos, por intermédio da Drª. Maria Dulce Baleiro Costa, que opinou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, pois, no seu entendimento, provado nos autos que a Decisão recorrida está em conformidade com a legislação vigente, interpretada pela SEFAZ, através de Parecer da DITRI, que esclareceu ser devido o estorno total e proporcional do crédito referente à aquisição de ativo fixo utilizado na produção de mercadoria isenta ou não tributada. O procedimento do autuado, portanto, está em desacordo com a legislação vigente. Na alegação de confiscatoriedade da multa, a PGE/PROFIS verificou que a JJF acertou ao não apreciar o argumento de inconstitucionalidade, pois assim determina expressamente a norma estadual a qual está submetida a esfera administrativa de julgamento.

A Decisão recorrida, em relação ao item 2 do lançamento fiscal, objeto do Recurso de Ofício, apresentou a fundamentação resumidamente transcrita abaixo, elaborada pelo relator da Junta de Julgamento Fiscal, Dr. José Bizerra Lima Irmão.

“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, cumpre 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”.

Este item da autuação foi julgado, portanto, IMPROCEDENTE.

No curso da instrução do processo na 2^a Instância administrativa, foi deliberada pelo colegiado desta Câmara de Julgamento a realização de diligência fiscal visando verificar a consistência das afirmações prestadas pelo recorrente na impugnação ao lançamento, em especial, a afirmação do contribuinte de que o montante das denominadas perdas comerciais, decorrentes dos furtos de energia elétrica praticados nas linhas de transmissão da Companhia estarem embutidos na composição da tarifa paga pelos consumidores finais da mercadoria. Pediu-se, também, que fosse verificado se a energia elétrica fornecida pela CHESF à COELBA era totalmente gerada no território do Estado da Bahia, tendo em vista as informações prestadas pelos autuantes no processo, à fl. 207, de que as operações de fornecimento de energia a autuada eram sempre originárias de municípios localizados neste Estado, configurando dessa forma, operações internas sujeitas ao regime de diferimento (substituição tributária “para trás”). Para a realização dos trabalhos diligenciais foi solicitado que o revisor da ASTEC/CONSEF verificasse, também, a consistência das informações prestadas pelo autuado junto aos órgãos que regulam o setor elétrico (ANEEL, AGERBA etc) e junto à principal empresa geradora de energia elétrica, no caso, a CHESF (Cia Hidroelétrica do São Francisco).

Em relação as duas questões acima apresentadas, o Parecerista da ASTEC, Auditor Fiscal José Franklin Fontes Reis, chegou às seguintes conclusões. após detalhada pesquisa:

“1. Em 1996, apesar da significativa quantidade de energia produzida pela CHESF nas suas unidades geradoras na Bahia, não era possível distinguir nem quantificar a quantidade de energia fornecida pelo sistema CHESF à COELBA, pois, desde os anos 70, o referido sistema já operava interligadamente, ou seja, compartilhando toda a geração das usinas localizadas em diversos estados;

2. As perdas globais de energia elétrica, desde o período em que o sistema era controlado pelo DNAEE, ou seja, em 1996, sempre estiveram embutidas no custo de aquisição das concessionárias junto às geradoras. Embora fossem sempre acompanhadas as suas

evoluções, as perdas eram tratadas como custo inerente à transmissão e distribuição do serviço público de energia elétrica”;

Intimados os autuantes e o autuado do resultado da diligência fiscal não houve manifestação das partes nos autos, concluindo-se a fase instrutória do processo para o julgamento do Recurso de Ofício.

VOTO

Passo inicialmente a apreciar o Recurso Voluntário. Relativamente às alegações de inconstitucionalidade das normas tributárias em que se lastreou a exigência fiscal e que não foram objeto de apreciação na 1^a Instância face à disposição expressa da legislação, convém observar as disposições do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), em seu art. 125, inciso I, que estabelece não se incluir na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade. No Brasil vigora o sistema de jurisdição única, nos termos da Constituição Federal (art. 5º, inc. XXXV), de sorte que assiste exclusivamente ao Poder Judiciário decidir, com força de definitividade (coisa julgada) toda e qualquer contenda sobre a adequada aplicação do Direito a um caso concreto, de forma, que torna-se inadequado e inócuo submeter ao CONSEF, órgão administrativo de julgamento, pedido de declaração de inconstitucionalidade de norma federal ou estadual. Na via administrativa, só é possível se deixar de aplicar norma infraconstitucional ou infra-legal nas circunstâncias apontadas no art. 168 do RPAF, envolvendo votação de matéria contida em lei ou em ato normativo considerado ilegal, ou se já decidida em última instância pelo Poder Judiciário, devendo neste caso, a autoridade julgadora, sustar o julgamento em curso e submeter a questão à Junta ou à Câmara para encaminhamento à Câmara Superior do CONSEF no sentido de que esta represente ao Secretário da Fazenda, visando à Decisão, sobre a conveniência ou não de propositura de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal. Essa Decisão será precedida de Parecer da Procuradoria Fiscal. A adoção da medida em questão, pressupõe, portanto, Decisões reiteradas do Poder Judiciário em última instância, e Parecer favorável da Procuradoria Estadual, circunstâncias essas não presentes neste caso. Por isso, julgo PREJUDICADO o pedido de declaração de inconstitucionalidade contido no Recurso Voluntário, acompanhando o Parecer da PGE/PROFIS e a Decisão de 1^a Instância.

No mérito, observo que a Lei do ICMS do Estado da Bahia, nº 7.014/96, em seu art. 30, § 4º, estabelece que o sujeito passivo deverá fazer o estorno do imposto de que tiver se creditado em qualquer período de apuração do tributo, se bens do ativo permanente forem utilizados para a produção de mercadorias cuja saída resulte de operações isentas ou não tributadas ou para a prestação de serviços isentas ou não tributadas. Conforme enfatizado pelo relator da Junta de Julgamento Fiscal 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.

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, conforme expressamente previsto art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal.

Seguindo a mesma linha de raciocínio do relator da JJF, verifica-se que 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 Carta Magna 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.

A “isenção parcial” consiste 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.

A norma regulamentar contida no art. 100, incisos IV e V, do RICMS/96, 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 e da Lei nº 7.0145/96 – art. 30, § 3º. Essa legislação estadual, tem respaldo no art. 155, § 2º, II, da Constituição.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão da 1ª Instância.

Em relação à infração 2, que integra o Recurso de Ofício, as conclusões contidas na diligência saneadora, às fls. 299 a 306 dos autos, realizada pela ASTEC/CONSEF, a pedido do colegiado desta Câmara de Julgamento Fiscal, afasta qualquer dúvida sobre o acerto da Decisão proferida na 1ª Instância. Inicialmente, cabe endossar a fundamentação do Sr. relator da Junta de Julgamento Fiscal, quando o mesmo afirmou que a energia elétrica não fazia parte, no período objeto da autuação, do regime de diferimento, já que as mercadorias enquadradas neste regime encontravam-se listadas no art. 343 do RICMS/96. A energia elétrica estava enquadrada, somente, no regime da chamada substituição tributária por antecipação ou “para frente”, nos termos do art. 353, III.

Observou o Sr. relator da Junta de Julgamento Fiscal que “*A energia elétrica não está enquadrada 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, cumpre 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”.

Apesar da brilhante fundamentação do relator de 1^a Instância, ao qual aderimos, a questão do enquadramento ou não da energia elétrica no regime de diferimento tornou-se controversa, em razão da dicção do dispositivo do Regulamento do ICMS, contido no art. 56, inciso IX, que ao definir a base de cálculo do imposto, prescreveu a seguinte regra:

“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).

Muitas vozes na Secretaria da Fazenda defenderam a tese de que a expressão “operações anteriores” contida no texto regulamentar, incluía a energia elétrica numa hipótese típica de diferimento, atribuindo-se a responsabilidade pelo recolhimento do imposto das etapas anteriores e subseqüentes de circulação às empresas distribuidoras de energia elétrica. E caso essa etapas seguintes não ocorressem, inclusive nas hipóteses de furto da energia nas linhas de distribuição ou nos medidores, caberia à empresa responsável pagar o imposto “diferido”, pois postergado pela norma tributária apenas o lançamento e recolhimento do imposto, cujo fato gerador já teria se consumado.

Restava, então, esclarecer, em relação à tributação da energia elétrica, algumas questões suscitadas pelo contribuinte na sua impugnação, em especial, a alegação de que os valores das perdas comerciais (furtos de energia), estariam embutidas nas tarifas e tributá-las configuraria dupla exigência, pois as mesmas são compensadas no preço cobrado do consumidor final. Além disso, caberia também verificar a alegação da fiscalização de que a exigência fiscal estaria respaldada no fato de toda a energia elétrica ter sido gerada no território da Bahia, configurando a existência exclusiva de operações internas, alcançadas pelo diferimento do imposto, tomando-se por base as informações econômico-fiscais da CHESF (principal empresa geradora da energia elétrica adquirida pelo autuado), conforme Guias de Informação anexadas aos autos.

Para o esclarecimento dessas questões, visando a solução definitiva dessa lide fiscal, foi deliberada pelo colegiado desta Câmara de Julgamento Fiscal a realização de diligência, a cargo de Auditor Fiscal da ASTEC/CONSEF, formulando-se quesitos em torno dos pontos acima suscitados. Pediu-se, inclusive, que o procedimento revisional fosse cumprido também junto às entidades e empresas envolvidas com a geração de energia elétrica, como é o caso da CHESF, da AGERBA e da ANEEL, estas duas últimas, fiscalizadoras das atividades das concessionárias do serviço público de energia elétrica, com o propósito de melhor aquilatar as informações

fornecidas pelo autuado e dirimir eventuais dúvidas no aclaramento das questões discutidas nesta lide.

Primeiramente, foi questionado se o montante das perdas globais de energia elétrica estava efetivamente incluído no custo da mercadoria e se na composição tarifária da mercadoria se encontrava embutido o valor das perdas globais, inclusive a denominada perda comercial (decorrente dos furtos).

Cabe, inicialmente, distinguir a diferença entre perda técnica e não-técnica. As perdas técnicas 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”.

Em resposta ao primeiro quesito o diligente informou que (...) “*Ante a grande importância que da variável perdas de energia no conjunto de componentes que onera os custos de transmissão e comercialização, a ANEEL instituiu um rigoroso tratamento regulatório das perdas de energia elétrica. Pois, é fácil perceber que um incremento desmedido dessas perdas refletirá, inexoravelmente, no aumento da demanda no setor de geração, cuja ampliação requer investimentos vultosos e longos prazos de realização, culminando em custos mais elevados para o setor elétrico do que as próprias perdas.*

Nessa linha, o órgão regulador instituiu um enfoque gerencial para controle e acompanhamento das perdas através de incentivos adequados para a eficiência de gestão das concessionárias, promovendo um esforço efetivo na redução das perdas com benefícios para elas próprias, para seus consumidores e para a sociedade em seu conjunto. Conforme se verifica na Revisão Tarifária, o regulador determina, para cada ano de um período tarifário, o nível máximo de perdas a serem admitidas sobre as quantidades de energia que a concessionária prevê vender para atender seu mercado. Podendo ser feito mediante a fixação de um valor único para todo o período tarifário ou mediante a definição de uma “trajetória” ou curva decrescente. Com a regulação das perdas determinando o seu valor dessa forma, fica claro como se calcula o montante de energia comprada a ser considerado na Parcela A das tarifas da concessionária.

Depreende-se, daí, que a distribuidora tem um forte incentivo para reduzir as perdas a níveis inferiores ao “padrão regulatório”, eis que poderá reter como benefício, durante o período tarifário, a diferença entre esse montante e o valor que possa obter na realidade, valorada ao preço da compra. A maximização do incentivo será obtida com a redução das perdas “não técnicas” - já que as perdas técnicas são inelásticas -, pois, nesse caso, a distribuidora venderá a energia decorrente da redução das perdas “não técnicas” pela tarifa regulada (soma da parcela A e da parcela B).

É verdade, que esse tratamento aprimorado, supra enunciado relativamente às perdas, é bem recente, e posterior à ação fiscal, ora em lide. Entretanto, da análise e exames empreendidos nos relatórios de informação exigidos pelo DNAEE, antes de 1997, bem como, no Decreto Federal nº 774/93, vigente até a privatização do setor elétrico, constatamos que o tratamento adotado para as perdas totais de energia sempre as mantiveram embutidas no custo total da energia elétrica adquirida das geradoras.

Ou seja, inexistem quaisquer tratamentos específicos que denotassem a exclusão das perdas no cálculo da tarifa.

Essa inferência foi corroborada com informações obtidas em consultas realizadas a funcionários ligados ao setor que lida com essa matéria nas agências reguladoras. Na AGERBA, através do Dr. Miguel Ferreira de Abreu, da gerência de energia e do Dr. José Carlos Vilela

Ribeiro, na Superintendência de Regulação Econômica da ANEEL, ambos foram unâimes em asseverar que as perdas totais sempre foram tratadas como custo de produção inerente às atividades de transmissão e distribuição pública de energia elétrica, integrando, portanto, o cálculo da tarifa. O Dr. José Carlos Vilela Ribeiro, da ANEEL, através de e-mail, vilela@aneel.gov.br, nos respondeu acerca da composição tarifária que transcrevemos:

“1) As tarifas foram deequalizadas em 1993 (cada distribuidora tinha uma planilha de tarifas própria), reajustes mensais eram realizados por uma fórmula paramétrica (índices de variação de preços e dólar)

Em 1996, já não estavam vigentes as regras tarifárias decorrentes da Lei nº 8 631/93 e prevaleciam as condicionantes econômicas do Plano Real. Em 1997, as tarifas foram reajustadas por análises econômico-financeiras realizadas pelo DNAEE, com a consideração das perdas em limites considerados razoáveis.

Com a implantação dos Contratos de Concessão, com as privatizações e renovação das concessões, as planilhas de tarifas passaram a ser reajustadas segundo fórmulas estabelecidas nesses contratos, com periodicidade anual.

2) Perdas fazem parte dos custos da concessionária: estão embutidas nas compras de energia para revenda. Não são vistas no processo de reajuste anual, somente no processo de revisão tarifária periódica, por meio de um índice de perdas regulatório (limites para perdas técnicas e comerciais);

3) As perdas são normalmente valoradas pela tarifa média de compra de energia realizada pela distribuidora. As perdas são avaliadas nas duas modalidades, mas valoradas no seu total, nos processos de revisão”.

Na parte conclusiva, o diligente asseverou que as perdas globais de energia elétrica, desde o período em que o sistema era controlado pelo DNAEE, ou seja, em 1996, sempre estiveram embutidas no custo de aquisição das concessionárias junto às geradoras. Embora fossem sempre acompanhadas as suas evoluções, as perdas eram tratadas como custo inerente à transmissão e distribuição do serviço público de energia elétrica. Constatou-se, portanto, que o montante das perdas globais estão embutidas no cálculo da tarifa da energia elétrica, fato que evidencia que as mesmas já são tributadas pelo ICMS.

Já em relação à informação dos autuantes de que toda a energia comprada pela COELBA teria sido gerada no território do Estado da Bahia, fato que demonstraria a aplicação do regime de diferimento às operações de aquisição da mercadoria pelo autuado, foi formulado o seguinte quesito: em 1996, período objeto da autuação, pode-se afirmar que toda energia elétrica fornecida pela CHESF à COELBA era gerada em unidades instaladas no território da Bahia ? é possível mensurar a quantidade de energia comprada pela COELBA junto à CHESF decorrente de geração interna ?

Em resposta às formulações acima, o diligente da ASTEC declarou que (...) “A autuada, em seu arrazoado informa que, embora as GIA'S da CHESF, apensadas aos autos às fls. 208/209, indiquem somente as saídas das unidades geradoras da companhia na Bahia, não é verdadeira a assertiva de que toda energia fornecida pela CHESF à COELBA, seja ela gerada exclusivamente no estado da Bahia. E que, por se tratar de um documento de informação fiscal destinado à SEFAZ- Ba, a CHESF faz constar apenas todas as saídas de sua unidades geradoras na Bahia destinadas à COELBA e outros clientes da Bahia.

Noticia, também, a autuada que a CHESF integra um sistema regional interligado entre as suas unidades geradoras localizadas nos estados de Pernambuco, Sergipe, Alagoas e Maranhão,

além da Bahia, que funciona há mais de vinte anos. Inclui-se nessa integração, mais recentemente, a aquisição de energia elétrica de produtores independentes, sobretudo de geração em usinas de açúcar nos estados de Alagoas e Pernambuco. Essa interligação significa que o fornecimento da energia elétrica do sistema CHESF para todos os seus clientes, inclusive para a COELBA, tem origem compartilhada com todas as geradoras envolvidas. A natureza imaterial da energia elétrica impossibilita o aferimento preciso da quantidade destinada a cada um dos demandantes interligados no sistema, já que toda energia gerada é lançada na rede, onde, instantaneamente, é consumida ou dissipada.

A interligação é utilizada com a finalidade de ampliar a estabilidade do fornecimento de energia, pois é fundamental para reduzir eventuais colapsos do sistema e contribui para atenuar as oscilações no volume de geração em decorrência da redução dos níveis d'água nos reservatórios de alguma das geradoras.

O autuado afirma, ainda que, além da CHESF, ele mantém contratos bilaterais de compra de energia com outras empresas do setor elétrico como a CEMIG, SULGIPE, ENERGIPE e CELPE.

Ressaltou, conforme apurado, que essa interligação, operada regionalmente pela CHESF, antes mesmo de 1996, com os adventos da privatização do setor elétrico e do racionamento de energia, primeiro ampliou-se com a inclusão da Eletronorte e, posteriormente se expandiu nacionalmente com a implantação da chamada Rede Básica que interliga todo o país. Em etapa posterior o setor elétrico nacional passou a contar com as ações do Operador Nacional do Sistema – ONS que disciplina a oferta de energia, determinando a quantidade a ser gerada por cada unidade produtora.

A ONS é, também, responsável pela utilização do Mecanismo de Realocação de Energia – MRE, sistema de compensação de produção de energia entre unidades geradoras, disponibiliza na Internet, para todos, a distribuição para geradora da energia que será comercializada. Promovendo, assim, a racionalização técnico-operacional e a otimização do custo do sistema”.

Ao final, concluiu que em 1996, exercício objeto da autuação, apesar da significativa quantidade de energia produzida pela CHESF nas suas unidades geradoras na Bahia, não era possível distinguir nem quantificar a quantidade de energia fornecida pelo sistema CHESF à COELBA, pois, desde os anos 70, o referido sistema já operava interligadamente, ou seja, compartilhando toda a geração das usinas localizadas em diversos Estados. Dessa forma, cai por terra a afirmação de que toda energia distribuída pelo autuado é gerada no território da Bahia, tese utilizada para embasar a cobrança de imposto pela sistemática do diferimento. Face à interligação do sistema elétrico, a mercadoria energia elétrica tem origem compartilhada com todas as geradoras envolvidas.

Por último, cabe enfatizar que a “mercadoria” energia elétrica se reveste de características especialíssimas que a diferencia dos demais produtos objeto de operações sujeitas ao ICMS.

Conforme ressaltado pelo Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho, em Parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, nº 74, editada no mês de novembro de 2001, págs. 130 a 143, a energia elétrica não é fornecida ao consumidor final diretamente pela usina geradora, devendo transitar antes pelo estabelecimento de uma empresa distribuidora, com personalidade jurídica própria. Porém, é manifestadamente artificial a equiparação do fornecimento de energia elétrica à circulação de mercadorias corpóreas entre empresas diversas (produtor -> comerciante -> consumidor), com incidência do ICMS na saída (ou na entrada, a depender do caso) e creditamento, pelo adquirente, do valor do imposto suportado. E isso por um fato muito simples, que não pode passar despercebido a quem se ocupa do tema: a eletricidade é bem incorpóreo

(onda eletromagnética), impassível de armazenamento, que circula de modo incontável à velocidade de 300.000 km/s (trezentos mil quilômetros por segundo)

Nas transferências de bens tangíveis entre contribuintes diferentes, aqueles saem de um lugar, onde estavam armazenados à espera de comprador, e entram noutro, onde continuam expostos à venda até que apareçam interessados na sua aquisição. Evidentes, assim, a possibilidade e a necessidade de tributação isolada de cada uma dessas etapas, de modo a que o Estado não seja obrigado a aguardar a realização da última operação da cadeia (aquele que destina os bens a consumidor final), a realizar-se em momento incerto no futuro, para perceber a sua cota de uma valorização que já se configurou, e que é facilmente mensurável (pela subtração entre o preço de saída e o de entrada).

Já em relação à energia elétrica, graças à magnífica velocidade com que circula pelos condutores, capaz de fazê-la cruzar o País de Norte a Sul ou de Leste a Oeste quase cem vezes a cada segundo, não é exagerado dizer que vai posta à disposição do consumidor no exato instante em que é produzida, sendo então imediatamente aproveitada ou dispersando-se na natureza. O trânsito pelo estabelecimento do distribuidor, exceto nos casos em que a companhia geradora detém sistema de distribuição próprio, para venda a grandes consumidores, é indispensável (e não facultativo, como nos bens corpóreos, não-raro vendidos ao consumidor final diretamente pelo produtor), eis que só por meio de fios de alta tensão pode a energia elétrica ser transportada.

Diante disso, patente a inutilidade de submeter-se a energia elétrica, entre a geração e o fornecimento ao consumidor final (operações que podem ser imediatas, como *in casu*, mas que normalmente são entremeadas por uma ou mais vendas entre distribuidores), a uma multiplicidade de incidências virtualmente simultâneas de ICMS, cujo único efeito será pulverizar a responsabilidade entre vários sujeitos passivos e dificultar a fiscalização e a arrecadação do imposto.

Nem mesmo a existência de operações interestaduais no decorrer da cadeia justificaria o enquadramento do fenômeno no esquema tradicional do ICMS (cadeia débito-crédito, com pagamentos fracionados entre os diversos agentes econômicos), eis que a arrecadação pertence inteira ao Estado de situação do consumidor, nos termos do art. 34, § 9º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Diante dessa exposição, deduz-se facilmente que o Regulamento do ICMS da Bahia, em seu art. 56, inc. IX, adotou a sistemática de tributação da energia elétrica em uma única fase, correspondente à etapa de fornecimento do produto ao consumidor final. Nesse sentido também se encaminhou o legislador constituinte, quando elaborou a norma contida no art. 34, § 9º do ADCT, acima mencionada.

Face os fundamentos apresentados, meu Voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal que declarou a IMPROCEDÊNCIA do item 2 do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos Voluntário e de Ofício apresentados e homologar a

Decisão recorrida que julgou **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 recorrente 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2004.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOASCO – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS