

PROCESSO - A I Nº - 281228.0050/02-5
RECORRENTE - CIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO Acórdão 3ª JF nº 0392-03/02
ORIGEM - INFAZ SIMÕES FILHO
INTERNET - 01.03.04

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0091-11/04

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. Modificada a Decisão. Constatado que a energia elétrica, no período fiscalizado, estava enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação de acordo com o art. 353, III, do RICMS/96. Infração descaracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO. 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 apensas 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 Decreto 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. Afirmar 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, o autuado 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 o autuado houvesse lido os itens 6, 7, 8 e 9 do referido Parecer certamente iria entender toda a sistemática estabelecida na Legislação.

O autuado 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) O autuado 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 pelo autuado, 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

O próprio autuado 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 do autuado, 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

O autuado 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 do autuado 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 Decreto 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

O autuado 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 Decreto nº 5444/96 no seu artigo 64, inc. II e RICMS/Ba aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 no seu art. 65, inc. II, definem a base de cálculo.

Quanto à afirmação de que na formação do preço consideram-se também uma estimativa de perdas técnicas e comerciais, o próprio autuado 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

O autuado 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 do autuado.”

VOTO DO RELATOR DA 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL NA DECISÃO RECORRIDA

[...]

“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 atuado como entendeu o Relator.

Segundo Hugo de Brito Machado na sua obra Curso de Direito Tributário, 13ª edição, pág. 148 - O Tributal 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 PGE/PROFIS 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 arguição 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 arguição 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 Profª. MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao

livro *Direito Tributário Brasileiro*, de autoria de ALIOMAR BALEEIRO, 11ª 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 profª. 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 Auto Infração, 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 Auto de Infração 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.”

RECURSO VOLUNTÁRIO

Devidamente intimado a tomar ciência do resultado do julgamento realizado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que exarou o Acórdão recorrido pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, o contribuinte inconformado impetrou o presente Recurso Voluntário, arguindo os mesmos argumentos já trazidos na oportunidade da interposição da sua impugnação ao lançamento tributário em apreço. Entretanto, para dar maior visibilidade a este relatório, passo a relacionar sinteticamente o posicionamento da empresa constante da peça recursal.

Primeiramente a empresa invoca preliminares de nulidade do feito, arguindo:

1ª PRELIMINAR - DA DECADÊNCIA

Afirma que os autuantes incorreram em equívoco ao aplicar ao Acórdão recorrido, *in casu*, o art. 28 da Lei Estadual nº 3.956/1981 – Código Tributário do Estado da Bahia e o artigo 90 do Decreto Estadual nº 6.287/1997 – Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, que determinam

incorretamente termo inicial para a contagem do prazo decadencial do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, qual seja o dia “1” de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte.

Isto porque, o mencionado dispositivo da lei estadual promulgada no ordenamento constitucional anterior, não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, a qual estabeleceu em seu artigo 146, inciso III, alínea “b”, o seguinte:

“Art. 146. Cabe à Lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Especialmente sobre:

{...}

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

Como se vê, a Lei Maior é clara ao dispor que a matéria de “decadência tributária” cabe privativamente à lei complementar, que é espécie ; legislativa de caráter nacional, portanto, de eficácia *erga omnes*, aplicável a todas as pessoas jurídicas de direito público interno, e que jamais poderá ser objeto de lei estadual, sob pena de violação do preceito constitucional.

O texto legal que trata sobre a referida matéria é a Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional – CTN, a qual, não obstante ser formalmente uma lei ordinária, já que ao tempo de sua promulgação não existia no cenário constitucional a figura da lei complementar, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 e, por esta razão, é considerada materialmente como lei complementar.

Daí decorre que o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional versa sobre a decadência tributária nas hipóteses de lançamento por homologação, fixando expressamente o termo inicial da contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário como sendo a ocorrência do fato gerador.

É patente, portanto, que a formalização do lançamento deve ser feita antes de vencido o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, pois, caso contrário, não terá mais o Fisco direito de exigir o crédito. Isto porque:

“a decadência sanciona a inércia do Fisco, manifestada por cinco anos, prazo que vale tanto para os tributos de lançamento por homologação como para os lançamentos por declaração(...)”.

Quanto à inaplicabilidade do artigo 90 do Decreto Estadual nº 6.287/1977 – RICMS/Ba., é sabido por todos que os decretos executivos são, por força da Constituição Federal de 1988, **hierarquicamente inferiores à qualquer lei complementar**, motivo pelo qual tal dispositivo, frise-se, não pode contrariar o Código Tributário Nacional.

Como consequência o referido acórdão, que defende a aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, no presente caso, em que se trata de hipótese de tributo submetido à modalidade do lançamento por homologação, percebe-se verdadeiramente, em relação ao fato gerador ocorrido em 1º de janeiro de 1977. Ampliação do prazo decadencial além dos 5 (cinco) anos previstos expressamente no Código Tributário Nacional, já que o Auto de Infração, ora hostilizado, foi lavrado em 12 de agosto de 2002.

Seguindo-se este raciocínio, a título de exemplo, poder-se-á concluir que, em relação ao fato gerador ocorrido em 1º de janeiro de 1977, o Fisco poderia efetuar o lançamento até 31 de dezembro de 2002, **o que significaria um prazo decadencial de 6 (seis) anos para o Fisco constituir o crédito tributário!!!**

Inaceitável a conclusão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, portanto, a Autoridade Fiscal não pode exigir o crédito tributário ao recolhimento do ICMS incidente em operações ocorridas entre janeiro a julho de 1977, face à decadência ocorrida, conforme demonstrado acima. Cita diversas ementas do Superior Tribunal de Justiça quanto à matéria.

Requer que seja considerada a decadência do período de janeiro a julho de 1977, objeto do Auto de Infração hostilizado, cancelando-o nesta parte, em observância a regra disposta no artigo 150, §.4º, do CTN.

2ª PRELIMINAR – DO DEVER DE APRECIÇÃO POR ÓRGÃO ADMINISTRATIVO. “A COMPETÊNCIA DO CONSEF, PARA JULGAR MATÉRIA QUE TRATA DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI APLICADA NO PRESENTE PROCESSO.”

A autoridade julgadora negou-se em 1ª Instância a apreciar as questões de inconstitucionalidade, levantadas na defesa inicial, com base no que dispõe o art. 167, I, do RPAF/99, que diz: “Não se inclui na competência dos órgãos julgadores a sua declaração.”

Ora este posicionamento do Conselho Estadual da Fazenda Estadual gera inquestionáveis prejuízos ao recorrente. A declaração jurisdicional de inconstitucionalidade de lei, de competência do Poder Judiciário, não pode confundir-se com a aplicação de princípio constitucional ao caso concreto, no momento em que a norma que deveria reger o nascimento de obrigação tributária está eivada de algum vício que lhe retira a eficácia, como ocorre no presente caso. Nesta hipótese pode o julgador, em instância administrativa, deixar de aplicar norma legal, por ser inconstitucional, ou ainda, legislação contrária a lei complementar no âmbito tributário.

Isto porque, a Constituição Federal assegura expressamente ao contribuinte, o contraditório e a ampla defesa, inclusive no processo administrativo tributário, conforme podemos verificar pela simples leitura do inciso LV, do artigo 5º, *in verbis*:

*“LV. Aos litigantes, em processo judicial e **administrativo**, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (grifo do recorrente).*

Corroborando com sua tese o recorrente traz observações dos Professores Paulo de Barros Carvalho, Bernardo Ribeiro de Moraes e transcreve o voto proferido em Decisão do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo da lavra do I. Juiz Relator Ardemir Ramos da Silva.

Desta forma, o recorrente suscita a presente PRELIMINAR, verdadeira **questão de ordem** a ser suscitada por esse E. Conselho da Fazenda Estadual, para que os argumentos lançados em sua defesa sejam apreciados de forma integral, uma vez que há atribuição do órgão administrativo para analisá-los, ocasião em que os preceitos ilegais/inconstitucionais deverão deixar de ser aplicados ao caso concreto, por infringirem preceitos básicos do Sistema Tributário Nacional e da Constituição Federal, o que se passa a demonstrar de mérito nos próximos itens.

PRIMEIRA INFRAÇÃO

1. Do estorno de Créditos de ICMS – Bens do Ativo Permanente
2. Do estorno de crédito do ICMS – Diferencial de alíquotas.

Verifica-se na peça recursal que 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.

Em sua 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.

Alegou elencando 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 06 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.

Com efeito, com a edição da Lei Complementar nº 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). Transcreve o art. 93 do RICMS e diz que o Parecer GETRI nº 537/97, aqui transcrito lhe assegura o estorno.

Parecer GETRI nº 537/97, item 9 – *“o contribuinte deve estornar os créditos referentes a bens do ativo imobilizado que forem utilizados para produção de mercadorias isentas ou não tributadas na proporção desta e na razão de 1/60 (um sessenta avos) por mês, ou em qualquer caso de alienação antes de decorridos 5 (cinco) anos contados da aquisição, na mesma razão de 1/60 (um sessenta avos) por mês restante para completar os cinco anos.”*

Todavia o item 9 menciona 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. Esse entendimento foi firmado com base exatamente nos itens 5 e 8 do Parecer supra,, que se mostraram contrários a qualquer tipo de desembolso financeiro.

Consolidando a posição, o recorrente aduz que parece lógico que se um débito é compensado com um crédito, não cabe recolhimento de imposto, como bem frisou o item 8 do Parecer, pois como será demonstrado, realiza a demonstração, o ICMS é imposto não cumulativo e, portanto, é direito subjetivo do contribuinte efetuar as devidas compensações (créditos decorrentes de entradas tributadas com débitos de ICMS incidente nas saídas).

Assim, entende a empresa que o item 9 ao exigir o estorno dos créditos, não se referiu ao diferencial de alíquotas, mas tão somente ao valor do ICMS destacado na Nota Fiscal de aquisição do ativo imobilizado.

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. Consubstanciado 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 a 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 arguição 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 Constituição Federal 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 da 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 está 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.

Avança o recorrente em suas arguições fazendo referências a - Demonstrativo Mensal de Apuração do ICMS e Estorno proporcional dos créditos – Inconstitucionalidade - Completa fazendo locuções quanto a não cumulatividade, citando como disciplina o § 1º do art. 3º do Decreto-lei nº 406/68 e nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96. Cita enumerando suas obras os mestres, Alcides Jorge Costa, Rubens Gomes de Souza, Ylves José de Miranda Guimarães e Hugo de Brito Machado.

Por fim nesta questão o recorrente reafirma não concordar com a autuação, já que feriu princípios basilares do direito tributário, como o princípio da legalidade e o da não-cumulatividade, pedindo sua reforma.

SEGUNDA INFRAÇÃO

1. Das Perdas Comerciais na Distribuição de Energia Elétrica - Não Incidência do ICMS
2. Autuação fiscal baseada em presunção

Em relação à segunda infração, tomo os termos do relato da 1ª Instância, como se deste relator fosse e passo a transcrevê-lo: constata-se desde a impugnação que a empresa 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/recorrente 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/recorrente 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. Faz referências a ensinamentos dos mestres Roque Antonio Carranza, transcrevendo trechos do livro “ICMS” e. insere no recurso o registro do

tema (não incidência de ICMS sobre a demanda reservada de energia elétrica) de Gilberto de Ulhôa Canto, assim como, a decisão proferida no Superior Tribunal de Justiça.

Ao final, solicita diante do exposto, que resta comprovado que o Auto de Infração é NULO, tendo em vista que a exigência de estorno de créditos de ICMS incidente na aquisição de bens do ativo permanente proporcionalmente às saídas beneficiadas pela redução da base de cálculo é descabida, face ao princípio da não cumulatividade, inerente ao ICMS.

Ademais, é evidente que a legislação vigente veda a tributação das perdas comerciais, tendo em vista os princípios da vedação ao confisco e da tributação em duplicidade, bem como da capacidade contributiva.

Em vista disto, o recorrente pleiteia a esse E. Conselho de Fazenda Estadual que, considerando os fatos narrados e pela aplicação melhor do direito, determine a reforma da r. Decisão recorrida, com o conseqüente cancelamento da exigência fiscal mantida, bem como da multa e dos juros, decorrente da lavratura do Auto de Infração em tela.

Protesta pela intimação do recorrente, na pessoa do seu representante legal, no endereço constante da impugnação, de todas as decisões a serem proferidas nesses autos, inclusive da pauta de julgamento do recurso, a fim de que possa apresentar memoriais e realizar sustentação oral das presentes razões.

A (PGE/PROFIS) exarou Parecer nos autos de fl. 283, da lavra da Dra. Maria José Ramos Coelho Lins de Albuquerque Sento Sé, nos seguintes termos:

[...]

“Da análise detectadas expendidas no recurso, vislumbramos a ausência de razões jurídicas capazes de modificar o julgamento.

As infrações detectadas pelo autuante estão devidamente comprovadas e fundamentadas na legislação tributária vigente à época da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias.

Na hipótese em tela, o recorrente argui a inconstitucionalidade da legislação estadual. Ocorre que, conforme preceitua o art. 167 do RPAF, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Ante o exposto, nosso opinativo é pelo CONHECIMENTO e IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário, S.M.J.”

Designado através de sorteio este relator solicitou diligência à ASTEC, com os seguintes questões:

1ª Questão – Na impugnação ao lançamento fiscal (defesa de 1ª Instância), o autuado afirmou, categoricamente, que o Auto de Infração incorreu em dupla tributação já que na formação da tarifa da energia elétrica cobrada dos consumidores finais, além de se encontrarem inclusos os encargos fiscais, por dentro e por fora, os custos de geração, do transporte (transmissão) e da distribuição, há também uma estimativa das perdas técnicas e comerciais. Afirmou, a autuada, que na tarifa cobrada dos consumidores já se tributa as perdas comerciais, pois nela se encontra incluídas, apuradas por cálculo estimativo.

Em face da relevância dessa informação deve a ASTEC intimar o contribuinte para no prazo de 10 (dez) dias, trazer aos autos provas de origem contábil (*exemplo: planilha de custos, registros contábeis, etc*) e de ordem legal (*exemplo: normas que regem o sistema de tarifas do setor elétrico dispondo sobre a composição tarifária, etc*), de forma a que se possa evidenciar o acerto das afirmações defensivas e recursais.

2ª Questão – Deve-se, ainda, intimar o autuado para que explique, também, no prazo de 10 (dez) dias, com maiores detalhamentos técnicos, como se processa, em termos operacionais, a produção de energia elétrica no sistema CHESF e os custos e receitas vinculadas à atividade de distribuição do produto pela concessionária, COELBA – Cia de Eletricidade do Estado da Bahia.

A supramencionada diligência foi deferida pelo colegiado da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal em 27 de novembro de 2003.

Após a intimação ao sujeito passivo, que forneceu todos os documentos solicitados pelo diligente Auditor Fiscal Sr. José Franklin Fontes Reis, estranho ao feito, lotado na ASTEC, tendo este órgão técnico, fornecido Parecer nº 0259/2003, nos termos e conclusão:

DA DILIGÊNCIA FISCAL

[...]

“O autuado, em seu arrolamento, informa que a CHESF integra um sistema regional interligando entre as suas unidades geradoras localizadas nos estados de Pernambuco, Sergipe, Alagoas e Maranhão, além da Bahia, que funciona há mais de 20 anos. Inclui-se nessa integração, mais recentemente, a aquisição de energia elétrica de produtores independentes, sobretudo de co-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 compatilhada com todas as geradora envolvidas. A natureza material 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.

Afirma, também, a autuada que, além da CHESF, possui contratos e mantém contratos bilaterais de compra de energia com outras empresas do setor elétrico como a CEMIG, SULGIPE, ENERGIPE e CELPE.

Convém ressaltar 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 origem da energia comercializada. Promovendo, assim, a racionalização técnico-operacional e a otimização do custo do sistema.

No que concerne a produção de provas atinentes a registros e procedimentos Contábeis e de Custos, com o fito de assegurar a veracidade de seu argumento defensivo de que as perdas comerciais integram a formação da tarifa, a autuada alega que na sua contabilidade não há tratamento específico para as perdas globais, onde se incluem as comerciais, já que todas elas estão embutidas no custo da energia produzida por ele próprio ou adquirida das geradoras. E que, para apuração do resultado da energia vendida são confrontados, tão somente, as receitas

de faturamento junto a seus clientes com os pagamentos realizados às geradoras da energia comprada somado ao custo de geração própria.

Em suma, assevera o autuado que não dispõe de elementos exclusivos nos seus registros contábeis que segreguem e excluam da compra a energia, o valor das cargas atribuídas as perdas de qualquer natureza, pois elas somente se tornam conhecidas ao ser comparado a energia comprada e gerada com a energia vendida acrescida da destinada ao consumo próprio. Cálculo esse que é realizado, apenas, para compor o relatório de informações gerenciais exigidos pelas entidades reguladoras do setor elétrico, Relatório Padronizado – RP, para o DNAEE, antes da privatização e, atualmente, o Relatório de Informação Trimestral – RIT, para a ANEEL. Em ambos os relatórios, as perdas figuram em campos destinados a Outras Informações, complementar, portanto, à apuração do Resultado Operacional, conforme se verifica em cópias apensadas aos autos.

Quanto aos elementos de prova de ordem legal a autuada apresentou uma cópia – em meio magnético que, após impressão, se encontra apensada ao processo – da Revisão Tarifária de março de 2003, editada pela Superintendência de Regulação Econômica – SER, da ANEEL.

Nessa documentação fica demonstrado o tratamento atualmente exigido às concessionárias pela agência reguladora, no tópico “Tratamento Regulatório das Perdas”. As perdas totais – que incluem as perdas técnicas, essas associadas ao transporte de energia e, as perdas não técnicas, definidas como a diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas – são parte integrante da Parcela A que envolve os “custos não gerenciáveis” pela concessionária. Pelo contrato de concessão, a receita da concessionária é dividida em duas parcelas, a que escapa a sua influência gerencial como sejam os custos de aquisição e de transmissão de energia e os encargos do setor, que é denominada Parcela A. Já a Parcela B, compreende o valor remanescente da receita.

Ante a grande importância que a 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 mobilidade 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 de 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”, já 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”, pois, nesse caso, a distribuidora venderá a energia decorrente da redução dessas perdas 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 774/03, vigente até a privatização do setor elétrico, constatamos que o tratamento adotado para as perdas totais de energia sempre as manteve 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 afirmações 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. César Antônio Gonçalves, Superintendente de Regulação Econômica da ANEEL, ambos foram unânimes 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.

Por fim, examinamos o Plano de Contas utilizado pela contabilidade da concessionária, que é aprovado pela entidade reguladora do setor elétrico, bem como, as Demonstrações Financeiras, especialmente as DRE'S, e não obtivemos qualquer indício de um tratamento contábil específico para as perdas que indicassem a exclusão delas no cálculo das tarifas.

CONCLUSÃO DA DILIGÊNCIA

Em face do exposto, concluímos com a apresentação das respostas aos quesitos propostos pelo relator.

1. Ficou evidenciado no exame no Plano de Contas da autuada, na Demonstrações de Resultados e nos Relatórios de Informações enviados para ANEEL pela autuada, apensados ao presente parecer, que na composição tarifária do serviço de energia elétrica, encontram-se embutidas de forma difusa as perdas globais. Ou seja, inexistem tratamentos discriminatórios para as perdas de modo a excluírem da formação da tarifa. O que existe, de fato, é um acompanhamento e gerenciamento das perdas comerciais, pela agência reguladora visando a eficácia do sistema na medida em que a sua limitação repercuta diretamente na otimização dos investimentos no setor de geração.

2. O sistema CHESF, opera diversas geradoras em vários estados nordestinos, cuja geração é compartilhada, isto é, toda a produção é distribuída de forma interligada, tornando-se impossível, pela própria natureza fugaz da eletricidade, a identificação da origem e destinação da energia elétrica fornecida aos seus clientes, inclusive da autuada. Quanto aos custos e receitas vinculados a atividade de distribuição, nenhum aspecto atípico fora constatado. Tanto na sua aquisição à CHESF, quanto no faturamento junto a seus clientes, as medições são realizadas periodicamente, sem qualquer peculiaridade” SMJ.

A empresa recorrente tomou conhecimento do Parecer da ASTEC à fl. 465 dos autos, contudo, não mais compareceu ao processo.

À fl. 464, os autuantes tomarão também conhecimento do Parecer supramencionado, dando ciência, contudo não fizeram nenhum pronunciamento.

A PGE/PROFIS retorna ao processo, fornecendo novo Parecer de fls. 468 e 469, da lavra da Drª Maria José Ramos Coelho Lins de Albuquerque Sento Sé, nos seguintes termos:

[...]

Da análise das razões expendidas no recurso, consideramos ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

As infrações apontadas pelo preposto fiscal estão devidamente caracterizadas e tipificadas no corpo do lançamento, não sobejando dúvidas quanto ao acerto da ação fiscal à luz da

legislação tributária vigente no Estado da Bahia à época da ocorrência dos fatos geradores, principalmente levando em consideração as conclusões extraídas do cuidadoso parecer exarado pela ASTEC.

Ante o exposto, nosso opinativo é pela ratificação do parecer exarado, à fl. 283, vale dizer, recomendando o conhecimento e improvimento do Recurso Voluntário. SMJ.

Na assentada do julgamento realizado na data abaixo aposta, após a leitura do relatório efetuada pelo relator do processo e, também, após a participação oral do patrono da recorrente, a representante da PGE/PROFIS, Dr^a Maria José Ramos Coelho Lins de Albuquerque Sento Sé, reconsiderou seu parecer anterior, declarando-se convencida, passando a opinar pelo Provimento em Parte do Recurso Voluntário, no concernente a Infração 2.

VOTO

Dado ao exame dos documentos acostados ao presente Processo Administrativo Fiscal, inicialmente deixo de acatar as preliminares suscitadas pelo recorrente, pelas razões e fundamentos adotados pela 1^a Instância, que adoto e transcrevo em parte:

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, 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 citar alguns: Acórdão CJF nº 274-12/02 e Acórdão CJF nº. 0150-12/02 (voto vencedor), e Acórdão CJF nº 0150-12/02, com voto exarado pelo Conselheiro relator Sr. Tolstoi Nolasco Seara, que transcrevo:

[...]

“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^a. MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro Direito Tributário Brasileiro, de autoria de ALIOMAR BALEEIRO, 11ª 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^a. 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”.

Observo ainda, que o 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 contestado no recurso, como pretendeu fazer crer o recorrente.

Quanto às alegações constantes no 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 1ª 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 infra-constitucional 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 e ainda cito como amparo a esta decisão o disposto no art. 167, I, do RPAF/99, quando diz “não se inclui na competência dos órgãos julgadores a sua declaração”.

Quanto às multas constantes no Auto de Infração, 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.

Desse modo declaro completamente afastadas as preliminares de nulidade argüidas em nível deste Recurso Voluntário.

No mérito da Infração 1, 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 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, 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.

O autuado entende indevida a presente exigência se alicerçando no Parecer GETRI nº 537/97, 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.

Assim, entendendo devido o valor reclamado na Infração 1 do feito, de acordo com a legislação que rege a matéria.

No tocante a Infração 2, as conclusões contidas no parecer da diligência saneadora, às fls. 414 a 422 dos autos, realizada pela ASTEC/CONSEF, a pedido do relator e deferida pelo colegiado desta Câmara de Julgamento Fiscal, demonstra sem sobra de dúvidas a maneira indubitosa das operações do recorrente neste item do lançamento de ofício. Por isso, endosso e o tomo como parte integrante deste voto.

Da análise dos fatos constatee 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.

Para melhor visibilidade da matéria em contraditório, trago transcrita a contribuição do Dr. José Bizerra Lima Irmão, em processo análogo.

[...]

“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”.

Apesar da brilhante fundamentação acima, 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 do relator)*

Muitos técnicos da Secretaria da Fazenda elevam as suas vozes para defenderem 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 essas 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 e recurso, 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 anexada aos autos.

Para o esclarecimento dessas questões, visando a solução definitiva dessa lide fiscal, foi deliberada a realização de diligência, a cargo da ASTEC/CONSEF, formulando-se quesitos em torno dos pontos acima suscitados. Pediu-se, inclusive, que o procedimento revisional fosse cumprindo 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 unânimes 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 dezequalizadas 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 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 (...) “O autuado, 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.

Notícia, também, o autuado 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 co-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 manifestante 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 (aquela 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. Assim, diante dos fundamentos apresentados considero Improcedente a infração 2 do Auto de Infração guerreado.

Diante do exposto, concedo o meu voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado, para manter em todos os seus termos a Decisão de 1ª Instância referente a Infração 1 e modificar a Decisão recorrida no tocante a Infração 2, julgando-a IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281228.0050/02-5**, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$5.883.002,37**, sendo R\$5.672.214,80, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$210.787,57, acrescido da multa de 60%, prevista no art 42, VII, “b”, da referida lei, e demais acréscimos legais

Sala das Sessões do CONSEF 11 de março de 2004.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

NELSON TEIXEIRA BRANDÃO - RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS