

A. I. Nº - 298574.0007/12-0
AUTUADO - BAHIA SPECIALTY CELLULOSE S/A.
AUTUANTES - LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA, JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO,
LUCIANA MATHIAS DE ALMEIDA
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0170-04/13

EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. CÂMARA DE COMÉRCIO DE ENERGIA ELÉTRICA – CCEE. MERCADO DE CURTO PRAZO OU SPOT. Imposto lançado em função da omissão de entradas de energia elétrica, em caso de posição devedora. Refeitos os cálculos de modo que a carga tributária seja equivalente a 12,96%, correspondente a redução de 52% sobre a alíquota cheia do ICMS devido de energia elétrica que é de 27% na forma do art.80, inciso I, do RICMS/BA. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 12/11/2012, constitui crédito tributário no valor de R\$66.988,57, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento da seguinte irregularidade concernentes à legislação do ICMS:

1 – Deixou, o contribuinte, de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica no seu estabelecimento, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo, relativo às liquidações junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE ou ao Mercado Atacadista de Energia – MAE, não tendo sido a operação escriturada nos livros fiscais e sequer emitida a correspondente Nota Fiscal de Entrada.

Consta o ANEXO 1.B – Demonstrativo de Débito, acostado aos autos às fls. 5 a 9, no qual contém metodologia de cálculo para apuração do ICMS lançado.

O autuado apresenta defesa administrativa às fls. 44 a 63, com documentos anexos acostados aos autos, contestando integralmente o Auto em tela, pelas razões que passo a expor.

Diz que é pessoa jurídica de direito privado que desenvolve atividade de industrialização e comercialização de produtos petroquímicos, sujeitando-se, assim, à incidência do ICMS. No desenvolvimento de suas atividades, diz que adquire energia elétrica no Mercado Livre, oriunda de diversos Estados da Federação, para utilização no seu processo produtivo.

Em seguida, destaca que, após ter sido alvo de fiscalização que teve por objetivo averiguar o cumprimento das obrigações atinentes ao ICMS, nos exercícios de 2008 a 2011, foi cientificada da lavratura do Auto de Infração nº 298574.0007/12-0, através do qual o Fisco Estadual pretende cobrar débito no valor total de R\$155.459,52. No entanto, assevera que a autuação fiscal não merece prosperar, por entender ter procedido em completa observância à legislação do ICMS.

Inicialmente destaca que o ICMS incidente nas aquisições por ela efetuadas no âmbito do Mercado Livre de contratação de energia elétrica no período autuado foi devidamente recolhido pelo remetente, localizado em outro Estado da Federação, na condição de substituto tributário, como determina a legislação de regência. Isto porque, diz o autuado, o Estado da Bahia estabelece, para as operações interestaduais com energia elétrica, que o remetente situado em outro Estado proceda a retenção do ICMS incidente sobre a operação e cita o art. 370 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Assevera que em atendimento a tal disposição, o agente comercializador do Mercado livre de contratação (COMERC – Comercializadora de Emergia Elétrica), que remeteu a energia elétrica à

impugnante no período autuado, efetuou a correta retenção do ICMS, recolhendo o imposto em favor do Estado da Bahia, como comprovam as Notas Fiscais, guias de recolhimento (GNRE's) e demonstrativo anexos (Doc. 03), acostados aos autos as fls. 94 à 117. Assim diz inexistir valores de ICMS a serem exigidos relativos às operações autuadas.

Alega, também, ausência de norma estadual determinando a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal de entrada e recolhimento do imposto relativo à liquidação Financeira da CCEE pelo agente consumidor. Destaca que, através da autuação fiscal combatida, pretende o i. Fiscal autuante exigir o imposto, bem como a multa por suposta falta de emissão de nota fiscal de entrada relativa à liquidação financeira junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE. Para tanto, utilizou como fundamento as cláusulas primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS 15/2007, no seu entendimento, inaplicáveis ao caso em tela, que a seguir discorre.

Destaca os artigos 201 e 229 do RICMS/BA sobre hipótese de emissão de Nota Fiscal. À luz do seu entendimento, diz que, dentre as hipóteses de emissão de Nota Fiscal de entrada prevista no regulamento do Estado da Bahia, não há, a previsão de emissão relativa a liquidação de posição devedora no mercado de curto prazo da CCEE.

Diz que, no âmbito do mercado de curto prazo de energia, a CCEE contabiliza os montantes de energia elétrica comercializados no Sistema Interligado Nacional – SIN, bem como promove a liquidação financeira dos valores decorrentes de ajustes, encargos e outros custos destinados à manutenção do sistema, que não fazem parte do valor referente ao fornecimento de energia propriamente dito.

São contabilizadas as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado, mediante consideração dos contratos e dos dados de medição registrados. As diferenças positivas ou negativas são apuradas para cada agente da CCEE e, com base nessas informações (volumes contratados e volumes medidos), é processado o cálculo da contabilização e são computadas as quantidades negociadas no Mercado de Curto Prazo (MCP).

Tais diferenças são apuradas e pagas pelos agentes juntamente com os custos de encargos, ajustes e penalidades, diretamente à CCEE, por meio de nota de liquidação. Diz, então, em relação a estas liquidações, não havia à época da atuação qualquer dispositivo na legislação do Estado da Bahia atribuindo à Impugnante a responsabilidade por emitir Nota Fiscal de Entrada em relação a tais liquidações, nem tampouco de recolher ICMS sobre tal montante.

Destaca, também, que não pode se dizer que tais obrigações possuem fundamento no Convênio nº 15/2007, citado no Auto de Infração, tendo em vista que o Estado da Bahia não introduziu tais disposições na sua legislação interna.

Observa o inciso IV do art. 100 do CTN, em que diz atribuir aos convênios o caráter de normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos. Estes, por sua vez, integram o conceito de legislação tributária, conforme disposto no art. 96, do CTN, que os citam.

Assim, diz que, evidenciado o caráter de norma complementar em matéria tributária, faz-se necessária a edição de norma estadual para inserir disposições contidas em Convênio na legislação dos entes federativos, conforme dispõe o art. 4º da LC 25/75 recepcionado pela CF/88. Complementa dizendo que a doutrina é firme no sentido de que a internalização dos convênios apenas pode se dar através de lei, não sendo suficiente a edição de decreto pelo poder executivo.

Destaca que as disposições do Convênio 15/2007 não foram ratificadas pelo Estado da Bahia, seja através de lei, seja através de Decreto do Poder Executivo, de forma que nunca tiveram vigência nesse Estado. Inclusive, ressalta que o referido Convênio, atualmente, sequer se aplica às operações destinadas ao Estado da Bahia, como se vê na redação atualizada da sua cláusula primeira:

Cláusula primeira Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica -

CCEE, com exceção da comercialização de energia destinada aos Estados da Bahia, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Santa Catarina e São Paulo, deverá observar o que segue.

Assim, diz que o Convênio 15/2007 em tela nunca incorporou a legislação do ICMS do Estado da Bahia, o qual hoje sequer faz parte do referido acordo. Diante de todo o exposto, conclui dizendo que não pode ser exigido o cumprimento de obrigações instituídas por Convênio e não internalizadas no ordenamento jurídico estadual através do instrumento competente.

Sobre a determinação da base de cálculo adotada pela fiscalização, ainda que fosse possível a exigência do imposto em tela, cumpre demonstrar que o valor adotado pela fiscalização para fixação da base de cálculo do imposto não se relaciona propriamente com a aquisição de energia elétrica. Neste sentido tece algumas considerações sobre o mercado livre de comercialização de energia (ambiente de livre contratação), gerido pela Câmara de Comercialização de Energia – CCEE, bem como as parcelas que compõem as liquidações financeiras no âmbito do referido mercado de energia.

Diz que, durante os anos de 2003 e 2004 o Governo Federal lançou as bases de um novo modelo para o Setor Elétrico Brasileiro, sustentado pelas Leis nº 10.847 e 10.848 e pelo Decreto nº 5.163. Este novo modelo definiu a criação de uma instituição responsável pelo planejamento do setor elétrico em longo prazo, a Empresa de Pesquisa Energética (EPE), uma instituição com a função de avaliar permanentemente a segurança do suprimento de energia elétrica o Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE) e uma instituição para dar continuidade às atividades do MAE, relativas à comercialização de energia elétrica no sistema interligado a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).

Em relação à comercialização de energia, diz que foram instituídos dois ambientes para celebração de contratos de compra e venda de energia, o Ambiente de Contratação Regulada (ACR), do qual participam Agentes de Geração e de Distribuição de energia elétrica, e o Ambiente de Contratação Livre (ACL), do qual participam Agentes de Geração, Comercialização, Importadores e Exportadores de energia, e Consumidores Livres.

O Ambiente de Contratação Regulada (ACR) refere-se ao seguimento no qual se realizam as operações de compra e venda de energia elétrica entre agentes vendedores e agentes de distribuição, precedidas de licitação, ressalvada os casos previstos em lei, conforme regras e procedimentos de comercialização específicos;

Por sua vez, o Ambiente de Contratação livre (ACL) ou Mercado Livre, refere-se ao seguimento do mercado no qual se realizam as operações de compra e venda de energia elétrica, objeto de contratos bilaterais livremente negociados, conforme regras e procedimentos de comercialização específicos.

No âmbito do Mercado Livre, do qual participa, uma das principais atribuições da CCEE é a apuração do preço de liquidação de diferenças e a liquidação financeira dos valores decorrentes das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no mercado de curto prazo (MCP), conforme dispõe o art. 2º do Decreto nº 5.177/2004:

Art. 2o A CCEE terá, dentre outras, as seguintes atribuições:

(...)

V - apurar o Preço de Liquidação de Diferenças - PLD do mercado de curto prazo por submercado;

VI - efetuar a contabilização dos montantes de energia elétrica comercializados e a liquidação financeira dos valores decorrentes das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no mercado de curto prazo;

A CCEE contabiliza as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado, mediante consideração dos contratos e dos dados de medição registrados. Essas diferenças positivas ou negativas apuradas para cada agente da CCEE são contabilizadas no final do mês.

As operações realizadas no âmbito da CCEE são contabilizadas e liquidadas de forma multilateral, não havendo indicação de parte e contraparte. Um agente em posição credora recebe seu crédito de todos os devedores do mercado e não de um agente devedor específico. Em contrapartida, um agente devedor efetua o pagamento a todos os credores e não especificamente a um ou outro agente credor.

A liquidação financeira é realizada mensalmente pela CCEE e marca o momento de pagamento e recebimento dos débitos e créditos apurados pelo processo de contabilização. A operação de tais compensações é realizada por uma instituição financeira autorizada pelo Banco Central, no caso específico o Banco Bradesco, contratada pela CCEE, que recebe valores devidos num dia e credita os valores aos credores no outro dia.

Nesse contexto, a liquidação financeira de um agente consumidor ou gerador na CCEE é o resultado de diversos cálculos, não necessariamente relacionados ao efetivo fornecimento ou aquisição de energia elétrica, como se pode comprovar através dos relatórios anexos, emitidos pela própria CCEE (Doc. 04), acostado aos autos em mídia à fl. 119.

O valor líquido final calculado pela CCEE é basicamente resultado dos seguintes eventos: cálculo do resultado por energia, Encargos de Serviços do Sistema (ESS), ajustes por contabilização, recontabilização, decisões judiciais, inadimplência, perdas, etc. e Penalidades. Todos esses eventos são descritos na defesa às fls. 57 e 58.

No caso concreto, diz que o i. Fiscal autuante utilizou como base da incidência do tributo o valor total relativo à liquidação financeira devida pela Impugnante à CCEE nos meses autuados, sem apurar (i) se a Impugnante adquiriu, de fato, energia elétrica, (ii) qual parcela do resultado de liquidação reflete o montante exato desta operação e, identificada a parcela em questão, (iii) se esta já fora tributada pelo ICMS.

Destaca que, inclusive, é o que determina a Cláusula Segunda do Convênio nº 15/2007:

Cláusula Segunda. Na hipótese do inciso II da cláusula primeira:

*I - para determinação da posição credora ou devedora, relativamente à liquidação no Mercado de Curto Prazo, **excluem-se as parcelas sobre as quais não incide o imposto e as que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores;***

Conclui, então, dizendo que não é possível considerar como base de cálculo valores que decorrem de relação jurídica diversa, como, por exemplo, encargos, ajustes, penalidades, rateio de inadimplência, etc. Isto, diz o autuado, ensejaria a cobrança de uma exação adicional, que refugiria à competência tributária da unidade Federada, ferindo a regra matriz do tributo, pela sua cobrança sobre grandezas estranhas à materialidade da sua hipótese de incidência.

Por todo exposto, demonstrada a insubsistência da autuação perpetrada, espera e requer que seja acolhida a Impugnação apresentada para o fim de rechaçar a cobrança consubstanciada através do Auto de Infração nº 298574.0007/12-0, inclusive consectários legais.

Requer, ainda, a juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligências fiscais para constatação dos fatos alegados e análise dos documentos colacionados, nos termos dos artigos 123, § 3º e 145 do Decreto nº 7.629/99.

Por fim, requer que todas as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas em nome do Dr. Marcos Rogério Lyrio Pimenta (OAB/BA nº 14.754), no endereço Rua Frederico Simões, nº 85, Edf. Empresarial Simonsen, conjunto 1203, Caminho das Árvores, Salvador – BA, CEP 41.820-020, sob pena de nulidade.

Os autuantes, na informação fiscal às fls. 122 e 140, destacam que o sujeito passivo refuta a exação fiscal relacionada com a infração apontada, por entender (i) ter cumprido os dispositivos legais inerentes à matéria em lide, seja pelo caráter da substituição tributária das operações inerentes à energia elétrica; (ii) pela conduta, em virtude da ausência de norma estadual determinando a obrigatoriedade da emissão do documento fiscal de entrada, para a operação com

energia elétrica no ambiente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE); (iii) pelo recolhimento do ICMS, através de empresa comercializadora; e por fim, (iv) pela incorreta determinação da base de cálculo adotada pela fiscalização.

Destacam que, para a impugnante, o Estado da Bahia estabelece que as operações com energia elétrica estão submetidas ao regime de substituição tributária, vide artigo 370, § 2º do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, cuja retenção do imposto devido foi promovida pela Comercializadora de Energia Elétrica Ltda (COMERC), através das Guias Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), demonstradas às fls. 94 a 117.

No que diz respeito à ausência de norma estadual que obrigue a emissão de documento fiscal, além do recolhimento do ICMS, para as operações realizadas no âmbito da CCEE, a autuada afirma não existir previsão na legislação baiana que estabeleça o cumprimento de obrigações tributárias, quais sejam recolhimento do ICMS e a emissão de documento fiscal.

Menciona os artigos 201 e 229 do RICMS vigente à época que afastam a obrigação acessória correspondente às operações em comento. Relata o contribuinte a falta de introdução na legislação interna do Estado da Bahia das disposições contidas no Convênio ICMS 15/07, de 30 de março de 2007. Para tanto, muito embora reconheça a existência de normas complementares no Sistema Tributário Nacional, vide artigos 96 e 100, inciso IV do Código Tributário Nacional (CTN), a Lei Complementar 24/75, no seu artigo 4º, dispõe sobre a edição de norma estadual para inserção de disposições contidas em convênios na legislação dos entes federativos.

Observa que o autuado aduz, também, orientação jurisprudencial no sentido de não acatar a ratificação tácita em face da Lei Complementar 24/75. Nesse sentido, colaciona julgado e entendimentos na doutrina, conforme às fls. 51 e 52. Ressalta que o Convênio ICMS 15/07 não é aplicável às operações com energia elétrica destinadas para o Estado da Bahia, conforme sua cláusula primeira.

Sobre a incorreta determinação da base de cálculo adotada pela fiscalização, dizem que o sujeito passivo descreve o ambiente de contratação de energia elétrica, sobretudo aquele inerente a CCEE. Refuta, também, a base de cálculo apurada pela fiscalização por entender que o valor lançado corresponde ao total da liquidação financeira devida a CCEE pela empresa, inclui valores relativos a encargos, ajustes e penalidades, parcelas em que o imposto estadual não incide.

Apresentam decisões de Tribunais de Justiça, excerto do Recurso Especial RE 390.840, no qual há entendimento acerca da base de cálculo do ICMS, enfatizando, inclusive, os artigos 12 e 13 da Lei Complementar 87/96, além da cláusula segunda do Convênio 15/07, a qual aborda a determinação da posição credora ou devedora do consumidor livre de energia elétrica junto a CCEE. Conclui pela improcedência da autuação fiscal por exigir tributo sobre parcelas que não correspondem à comercialização de energia elétrica.

Após descreverem resumidamente os fatos alegados pelo autuado, os Fiscais Autuantes prestam informação fiscal sobre cada um dos itens que a seguir passo a expor:

Antes de adentrar na informação fiscal propriamente dito, os autuantes descrevem a infração que trata da falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo, relativo às liquidações junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), bem como a não escrituração da respectiva operação nos livros fiscais e a falta de emissão da correspondente Nota Fiscal de Entrada.

Sob o aspecto do regime de substituição tributária para as operações autuadas e do recolhimento do ICMS por empresa comercializadora, dizem que a regra-matriz de incidência descrita no texto da CF/88 vem a delimitar o campo de atuação reservado aos Estados federados, dentro do qual haverá de se conter os efeitos jurídicos espraiados pela lei ordinária instituidora do ICMS.

Observam que, não somente um exame da Carta Magna, mas uma breve visita ao microssistema normativo desse tributo tem a virtude de trazer à tona os seus traços conformadores do quadro

jurídico-normativo, configurado pelas regras presentes no texto maior, na Lei Complementar 87/96 e na Lei Estadual 7.014/96, bem como nos diplomas normativos infralegais vigentes no período em que ocorreram os fatos ensejadores do presente lançamento de ofício, tais como o Convênio ICMS 15/07 (editado pelo Confaz) e o RICMS/BA (aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.284/97).

Assim, começam por apresentar as normas constitucional delimitadora do campo de incidência do ICMS, contidas no inciso II do art. 155 da CF/88 abaixo transcrito:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

... ”

Da análise da regra-matriz transcrita pode-se extrair a conclusão de que existem três critérios materiais balizadores da emissão de regras legais por parte dos poderes legislativos estaduais: a) a realização de operações relativas à circulação de mercadorias; b) a prestação de serviço de transporte (intermunicipal ou interestadual); e c) a prestação de serviço de comunicação.

Destaca-se nesse quadro a especificidade que marca as operações com eletricidade, qual seja a imunidade nas saídas interestaduais, conforme dispõe o inciso X, do § 2º, do art. 155 da CF/88, reproduzido a seguir.

“Art. 155. ...

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

X - não incidirá:

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (grifo acrescido);”

Dizem então os autuantes, a não ser pela regra supracitada, o ordenamento jurídico nacional, nas suas mais diversas manifestações normativas, trata a energia elétrica como mercadoria, coerentemente com o que dispõe a legislação tributária estadual, não havendo nada que justifique um tratamento distinto.

O fato gerador é disciplinado na lei ordinária, Lei 7.014/96 (Lei de ICMS/BA), em seu art. 1º, estabelece.

“Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:

I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias;

II - a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;

III - a prestação de serviços de comunicação.”

Quanto ao momento em que se considera ocorrido o fato gerador, cabe uma consulta ao art. 4º da Lei 7.014/96, já citada acima.

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

A saída do estabelecimento é, portanto, dizem os autuantes, o termo *a quo*, a partir do qual se considera ocorrido o fato gerador. Nas operações interestaduais, situações cujas saídas não desencadeiam o surgimento da obrigação tributária, o marco temporal da ocorrência do fato

gerador é a entrada da energia elétrica no estabelecimento de destino, nos termos do inciso III, do § 1º, do art. 2º, da LC 87/96, in verbis.

“Art. 2º O imposto incide sobre:

§ 1º O imposto incide também:

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica (grifo acrescido), quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.”

Ou seja, dizem os autuantes, é a entrada da mercadoria, expressão do critério material da regra-matriz de incidência, que é o fato gerador da operação interestadual com energia elétrica. Tal elemento foi tomado como sendo a forma assumida da “circulação”, na medida em que este é o primeiro momento da mercadoria energia elétrica ingressada no território do Estado.

Destacam que, a Lei 7.014/96 disciplinou na mesma direção, elegendo normas que objetivaram captar o primeiro momento da mercadoria (energia elétrica) no território do Estado da Bahia, conforme a seguir.

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

III - a entrada, no território deste Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica (grifo acrescido) oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração;”

Destarte, observam os autuantes, não é cabível a alegação da impugnante de que o ICMS “foi devidamente recolhido pelo remetente localizado em outro Estado da Federação, na condição de substituto tributário”, inclusive porque as operações em comento, objeto do lançamento de ofício, decorrem da diferença da energia contratada e medida, característica do mercado de curto prazo ou spot de energia elétrica.

Para melhor compreensão desse mercado, destacam excertos do documento Visão Geral das Operações na CCEE – Versão 2011.

“Em 2004, com a implantação do Novo Modelo do Setor Elétrico, através da Lei no 10.848/04, foi autorizada a criação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, como sucessora do MAE...

*A CCEE tem por finalidade viabilizar a comercialização de energia elétrica no Ambientes de Contratação Regulada e Livre, **além de efetuar a contabilização e a liquidação mercado de curto prazo**, as quais são auditadas externamente, nos termos da Resolução Normativa ANEEL no 109/04, (Convenção de Comercialização de Energia pela Resolução Normativa ANEEL no 348/09). As Regras e os Procedimentos de Comercialização que regulam as atividades realizadas na CCEE são aprovados pela ANEEL. (grifo acrescido).*

São Agentes com participação obrigatória na CCEE:

...

Os Consumidores Livres e os Consumidores Especiais”

Dentre suas responsabilidades a CCEE deve efetuar a contabilização do montante de energia elétrica comercializada e a liquidação financeira dos valores decorrentes das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo.

A Resolução Normativa nº 109/2004 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), alterada pela Resolução Normativa nº 348/2009, com base na ordem jurídica voltada ao setor elétrico, fornece subsídio normativo ao documento acima, define em seu anexo.

“...

Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) – Pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atua sob autorização do Poder Concedente e regulação e fiscalização da ANEEL, segundo esta Convenção, com a finalidade de viabilizar as operações de compra e venda de energia elétrica entre os

Agentes da CCEE, restritas ao Sistema Interligado Nacional – SIN, cuja criação foi autorizada nos termos do art. 4º da Lei nº 10.848, de 15 de março de 2004, e do Decreto nº 5.177, de 12 de agosto de 2004.

...

Consumidor Livre – aquele que, atendido em qualquer tensão, tenha exercido a opção de compra de energia elétrica, conforme definida nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995.

...

Mercado de Curto Prazo – segmento da CCEE onde são comercializadas as diferenças entre os montantes de energia elétrica contratados e registrados pelos Agentes da CCEE e os montantes de geração ou consumo efetivamente verificados e atribuídos aos respectivos Agentes da CCEE. (grifo acrescido)

Nota-se, então, dizem os autuantes, que a autuação fiscal ocorreu nas operações com energia elétrica no mercado acima definido. Os documentos apresentados pela impugnante decorrentes das operações mercantis, oriundos de contratos bilaterais, realizadas pelo agente comercializador Comercializadora de Energia Elétrica Ltda (COMERC), incluindo as GNRE, fls. 94 a 117, não representam as operações com energia elétrica, objeto do auto de infração em tela, já que houve aquisição direta pela Bahia Specialty Cellulose S/A (BSC), consumidor livre, nos termos dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.074/95, como se observa, às fls. 10 a 34, os documentos que indicam a aquisição de energia elétrica no mercado spot contabilizados e liquidados pela CCEE.

Concluem dizendo que as operações tratadas neste PAF são as oriundas da liquidação financeira, realizada pela CCEE, de forma multilateral, no Mercado de Curto Prazo (MCP), como informa a mencionada Resolução.

*“Art. 46. A Liquidação Financeira das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no âmbito Mercado de Curto Prazo **far-se-á de forma multilateral**, com periodicidade máxima mensal, conforme Procedimentos de Comercialização específicos”. (grifo acrescido)*

Do exposto, dizem que não procedem às alegações do contribuinte cujos documentos apresentados não acobertam as operações inerentes ao presente auto de infração.

Quanto à ausência de norma determinando a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal de entrada e recolhimento do imposto relativo à liquidação financeira da CCEE pelo consumidor livre de energia elétrica, os autuantes destacam o que depreende o art. 96 do CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, sobre a expressão “legislação tributária”:

“Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” (grifo acrescido)

Assim, afirmam que o Convênio ICMS 15/07 está inserido no ordenamento jurídico baiano com supedâneo não apenas no artigo 96 supra, como também na disposição contida no artigo 102 do mesmo diploma legal:

“Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

Ademais destacam que, o aludido convênio em face da Lei Complementar nº 87/96, é complementar, conforme dispõe o artigo 100, inciso IV do CTN abaixo descrito, na medida em que disciplina o cumprimento as obrigações tributárias diante da aquisição de energia elétrica, na espécie, do mercado de curto prazo no âmbito da CCEE

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.””

Nessa esteira, dizem os autuantes, a Cláusula Terceira do Convênio ICMS 15/07 especifica a responsabilidade do consumidor livre na aquisição de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (MCP).

Sobre os julgados do STF e STJ apresentados na impugnação (fl. 51), os autuantes apresentam as seguintes peculiaridades: o Recurso Extraordinário (RE 607799) trata de decisão monocrática voltada a convênio relacionado com exoneração tributária, renúncia fiscal, a qual não se coaduna com a questão em lide, por sua vez o Recurso em Mandado de Segurança (RMS 24.453/MG), da Corte Superior, refere-se à tentativa, sem sucesso, de medida interposta por contribuinte do ICMS, cujo objetivo seria a exoneração de cumprimento das obrigações acessórias estabelecidas no Convênio ICMS 57/95.

Quanto à assertiva do defendente em dizer que o Convênio ICMS 15/07 não se aplica às operações com energia elétrica destinadas ao Estado da Bahia, referindo-se à expressa exceção constante da Cláusula Primeira da norma em comento, asseveram os autuantes de que a exceção citada não é o texto original do convênio, tendo a sua redação atual se originado do Convênio ICMS 99/11, de 30 de setembro de 2011, com efeitos a partir de 01 de setembro de 2012, conforme pode ser comprovado pelo texto das suas Cláusulas Primeiras e Segundas, reproduzidas adiante.

“Cláusula primeira O caput da cláusula primeira do Convênio ICMS 15/07, de 30 de março de 2007, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Cláusula primeira Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, com exceção da comercialização de energia destinada aos Estados da Bahia, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Santa Catarina e São Paulo, deverá observar o que segue:

...

Cláusula segunda Este convênio entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos:

I - a partir de 1º de setembro de 2012, em relação aos Estados da Bahia e Goiás;”

Observam os autuantes, a redação original do caput da Cláusula Primeira (cujos efeitos perduraram até 31/10/2010) não fazia exceção a qualquer unidade da federação, nem mesmo aos Estados de São Paulo e Mato Grosso, conforme a seguir, in verbis.

“Cláusula primeira Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE deverá observar o que segue:...”

A partir de 01/11/2010, foi dada nova redação ao dispositivo convencional em comento pelo Convênio ICMS 137/10 (cujos efeitos vigoram até a alteração promovida pelo Convênio ICMS 99/11 inicialmente citada), restando excluídas as unidades federativas de São Paulo e Mato Grosso, conforme se depreende do texto reproduzido adiante.

“Cláusula primeira Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, com exceção da comercialização de energia destinada aos Estados de São Paulo e Mato Grosso, deverá observar o que segue:...”

O Convênio citado continuou a ser aplicado à Bahia até 31/08/2012, momento em que o Convênio ICMS 99/11 passou a produzir os seus efeitos. Considerando que os fatos geradores objetos do presente lançamento ocorreram no período de 2007 a 2011, destacam os autuantes, houve aplicabilidade ampla do convênio. Portanto, dizem os autuantes, pelas razões aduzidas, o Convênio ICMS 15/07 é válido e aplicável no ordenamento jurídico tributário do Estado da Bahia.

Em relação a determinação da base de cálculo adotada pela fiscalização, dizem os autuantes de que o presente lançamento tributário está coerente com a ordem jurídica referente à base de cálculo, a saber:

A Lei Complementar 87/96, no seu artigo 13, incisos I e VIII, § 1º, I e II, alínea “a”, estabelece.

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada; (grifo acrescido)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;” (grifo acrescido)”

Por sua vez, o artigo 12, incisos I e II, da citada lei complementar, assim dispõe.

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)”

Por outro lado, a Lei 7.014/96 do Estado da Bahia estabelece no artigo 17, incisos I e V.

“Art. 17 - A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria e na transmissão de sua propriedade, previstas nos incisos I, II, III e IV do art. 4º, o valor da operação;

V - na hipótese do inciso VIII do art. 4º, o valor da operação de que decorrer a entrada;”

Então, destacam os autuantes, o valor da operação é elemento do critério quantitativo da regramatriz de incidência tributária, na operação com energia elétrica, interna ou interestadual. Ou seja, é a expressão, *in casu*, da base de cálculo.

Observam assim que, o valor da operação está representado no mercado spot pelo valor excedente de energia elétrica consumida – diferença entre o valor medido e, contratado, disponibilizada no respectivo Sistema Interligado Nacional (SIN) - dada a inviabilidade de armazenar esse tipo de energia em grande escala.

O RICMS vigente à época do período fiscalizado, assim, autoriza, dizem os autuantes:

“Art. 52. O montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

...

Art. 54. No tocante aos acréscimos e aos descontos relativos ao valor das operações ou prestações, observar-se-á o seguinte:

I - incluem-se na base de cálculo do ICMS:

a) nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação; (grifo acrescido)

...

Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

I - na saída de mercadoria e na transmissão de sua propriedade (art. 2º, I, II, III e IV), o valor da operação;

II - na entrada, no território deste Estado, de energia elétrica, de petróleo e de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, quando oriundos de outra unidade da Federação e não destinados a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (art. 2º, X), o valor da operação de que decorrer a entrada;.”

Neste sentido, asseveram que cumpriram as normas acima descritas na formação da base de cálculo da autuação. Observam que os acréscimos ou vantagens pagos compõem o valor da operação, e, por conseguinte, a base de cálculo, cujas parcelas de encargos e ajustes não possuem natureza sancionatória.

Destacam como exemplos, os documentos constantes das fls. 10 e 11, o denominado Resumo da Pré-Fatura do Perfil de Consumo do Agente – CB 006, em que dizem possuir apenas parcelas

remuneratórias quando da aquisição de energia elétrica. Assim, não cabem as alegações feitas pelo contribuinte sobre as parcelas da base de cálculo da operação em comento.

Complementam afirmando que, os documentos às fls. 23 a 34, Nota de Liquidação das Contabilizações do mercado de Curto Prazo da CCEE (NLC) colacionados ao presente PAF possuem o condão de demonstrar, sobretudo, a efetiva aquisição de energia elétrica no mercado *spot*, ou de curto prazo.

Por fim, dizem que, para fornecer ainda mais subsídio à exação fiscal, anexamos relatórios nos quais indicam em planilhas eletrônicas, dentre elas, vide mídia à fl. 35, a contabilização (Informações para Secretaria de Estado da Fazenda - Detalhamento da Pré-fatura), cujos dados estão consignados na coluna “CONS. TOTAL” do ANEXO 1.B – DEMONST. DE DÉBITO – CCEE, fls. 5 a 9, e o consumo de energia elétrica (Informações para Secretaria de Estado da Fazenda – Consumo).

Destarte, são pela procedência dos lançamentos relacionados ao presente auto de infração.

VOTO VENCIDO

Preliminarmente, verifico presentes, no Processo Administrativo Fiscal em tela, os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos fiscais reclamados, estando o lançamento de ofício de acordo com o estabelecido nos termos dos artigos 39, RPAF/BA (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal) e 142 do CTN (Código Tributário Nacional).

O defendente pede que seja determinada a realização de perícia por Fiscal estranho ao feito, a fim de que seja verificada a veracidade dos argumentos ora trazidos aos autos. Com fundamento no art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, entendo desnecessária, em que pese à complexidade da matéria em questão, por considerar suficientes os elementos contidos nos autos, para formação de minha convicção e dos julgadores na análise da lide.

Por fim, quanto à pretensão de que todas as intimações figurem em nome dos seus patronos, há de se registrar que não existe nenhum óbice em acatar o pedido, no entanto, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência do ato processual ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do RPAF, e, em perfeita sintonia com o estabelecido no art. 127 do CTN.

O presente Auto de Infração reclama crédito tributário no valor total de R\$66.988,57. Trata-se de operações com energia elétrica, em que o contribuinte deixou de recolher o ICMS incidente sobre entrada no seu estabelecimento, decorrente de posição devedora no Mercado de Curto Prazo (MCP), relativo às liquidações junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) ou ao Mercado Atacadista de Energia (MAE), não tendo sido a operação escriturada nos livros fiscais, nem sequer emitida o documento fiscal competente (Nota Fiscal de Entrada).

Essas operações de comercialização de energia elétrica decorrem da Resolução Normativa 109/2004 da ANEEL, alterada pela Resolução Normativa nº 348/2009, em que definiu o Mercado de Curto Prazo de Energia Elétrica, onde são comercializadas as diferenças entre os montantes de energia elétrica contratada e registrados pelos Agentes da CCEE e os montantes de consumo efetivamente verificados e atribuídos aos respectivos Agentes da CCEE.

É o que se observa do demonstrativo (ANEXO 1.B) às fls. 6 a 9, elaborado a partir dos documentos acostados aos autos às fls. 10 a 34, decorrente do mercado *spot*, em nenhum momento combatido pelo autuado em relação a sua constituição.

Neste sentido, as mercadorias energia elétrica de que se refere à autuação relacionam a operação de aquisição no mercado *spot* contabilizados e liquidados pela Câmara de Comercialização de

Energia Elétrica (CCEE), em que discorre os autuantes na informação fiscal (fl.129) e não operações mercantis oriundos de contratos bilaterais realizadas pelo Agente comercializador COMERC, como descreve o autuado em sua manifestação de defesa às fls. 46 a 47, e que por isso tal cobrança de imposto já teria sido efetuada pelo instituto da substituição tributária, sem, entretanto apresentar qualquer elemento concreto probante de tal assertiva, exceto quanto algumas guias de GNRE, acostadas aos autos às fls.95 a117, que também não se demonstra relacionar com o fato gerador da presente autuação.

Quanto à ausência de norma determinando a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal de entrada e recolhimento do imposto relativo à liquidação financeira da CCEE pelo consumidor livre de energia elétrica, aventada pelo defendente, não me apresenta precedente, o que coaduna com os argumentos dos Fiscais Autuantes de que existe sim fato gerador do ICMS, com normas explícitas no ordenamento jurídico do ICMS do Estado da Bahia, nas operações relacionadas à energia elétrica, decorrente de posição devedora no Mercado de Curto Prazo (MCP), relativo às liquidações junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), como demonstrado no demonstrativo ANEXO B.1 e documentos acostados aos autos às fls. 6 a 34.

O Convenio ICMS 15/07, que dispõe sobre o cumprimento de obrigações tributárias em operações com energia elétrica, inclusive aquelas cuja liquidação financeira ocorra no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, é taxativo nas disposições da cláusula terceira:

*Cláusula terceira Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar no caso do inciso II, "b", da cláusula primeira, é **responsável pelo pagamento do imposto** e deverá: (Grifo nosso)*

I - ao emitir a nota fiscal relativa à entrada, ou solicitar sua emissão(Grifo nosso)

a) fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela CCEE, considerada a regra do inciso I da cláusula segunda, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

b) em caso de haver mais de um ponto de consumo, observar o rateio proporcional do resultado da liquidação, segundo as medições verificadas, para a apuração da base de cálculo;

c) aplicar, à base de cálculo, a alíquota interna da unidade federada de localização do consumo;

d) destacar o ICMS;

*II - efetuar o pagamento do imposto, com base na nota fiscal emitida nos termos do inciso I, **por guia de recolhimentos estaduais**, no prazo previsto na legislação da respectiva unidade federada (Grifo nosso)*

Como destacam os autuantes, o art. 96 do CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, define claramente a expressão “legislação tributária”, estabelecendo que compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

No caso específico do ICMS, o aludido Convênio ICMS 15/07, conforme dispõe o inciso IV, art. 100, do CTN, na forma abaixo descrito, é tomado como norma complementar na medida em que disciplina o cumprimento das obrigações tributárias diante da aquisição de energia elétrica dentro mercado de curto prazo no âmbito da CCEE.

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.””

Sobre o Convênio ICMS 15/07, na figura de norma complementar que fundamenta a presente autuação, como bem expõe os Fiscais Autuantes na informação fiscal, está inserido no ordenamento jurídico baiano pelo art. 102 do CTN, que a seguir descrevo:

*“Art. 102. A **legislação tributária dos Estados**, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os **convênios de que participem**, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.(Grifo nosso)”*

Por quanto à existência da ocorrência de operações com energia elétrica no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, não vejo porque admitir de que não haja incidência de ICMS em operações do mercado *spot* ocorridas, no período da ação fiscal de 01/01/2007 a 31/12/2011, por contribuintes estabelecidos neste Estado, já que na época da ocorrência dos fatos geradores, a Bahia era signatária do acordo de ICMS estabelecido no citado Convênio.

Retomando o aspecto do fato gerador do ICMS na operação em exame, sabe-se que tal ocorrência é disciplinada na Lei Ordinária nº 7.014/96 (Lei do ICMS no Estado da Bahia), em seu art. 1º, combinado com o art. 4º do mesmo diploma legal, onde considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

Porém, em situações específicas da norma (LC 87/96) que dispõe de uma forma geral sobre procedimentos do ICMS entre os Estados e Distrito Federal, define situações cujas saídas das mercadorias não são o marco temporal da ocorrência do fato gerador, e sim, a entrada no estabelecimento, como é o caso específico da energia elétrica, objeto do caso em exame, conforme os termos do inciso III, do § 1º, do art. 2º, da LC 87/96:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

§ 1º O imposto incide também:

*III - sobre a **entrada**, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de **energia elétrica** (grifo acrescido), [...].”*

Como dizem os autuantes na informação fiscal, que também coaduno com os mesmos argumentos, é à entrada da mercadoria, expressão do critério material da regra-matriz de incidência, que é o fato gerador do ICMS em operação interestadual com energia elétrica.

Tal elemento é o que foi tomado, pelos Fiscais Autuantes, como sendo a forma assumida da circulação da mercadoria energia elétrica, para o caso em análise, já que foi o primeiro momento da energia elétrica ingressada no território do Estado da Bahia, objeto do lançamento de ofício, decorrente da diferença da energia contratada e medida, característica do mercado de curto prazo ou *spot* do setor elétrico em que o Contribuinte Autuado está inserido. Infração caracterizada.

Sobre a base de cálculo, também não tenho porque admitir de que os Fiscais Autuantes estariam considerando no demonstrativo ANEXO B.1 valores de parcelas de encargos e juros que possuam natureza sancionatória, como discorre o autuado em sua defesa, já que não identificam tais valores, nem tampouco apresentam qualquer demonstrativo contrapondo tais valores.

Ademais, os valores lançados pelos autuantes no demonstrativo são os valores da liquidação financeira contabilizada pela CCEE (item “a”, inciso I, da Cláusula do Convênio ICMS 15/07) que diz respeito ao valor consumido de energia elétrica somado aos valores monetários destinados à cobertura do sistema na forma da Resolução nº 109/2004 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), extraídos das Notas de Liquidação das Contabilizações do Mercado de Curto Prazo da CCEE (NLC) emitidas pelo Agente de Liquidação – o Banco Bradesco - na forma acostada aos autos às fls. 23 a 34.

Tais valores estão acobertados pela regra-matriz quantitativa de definição da base de cálculo do ICMS definida na Lei Complementar 87/96, em seu artigo 13, § 1º, I e II, alínea “a”, que estabelece:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;” (grifo acrescido)”

Aliás, tal regramento pode ser observado no RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, em seu artigo 54, inciso I, alínea “a”, conforme abaixo descrito:

Art. 54. No tocante aos acréscimos e aos descontos relativos ao valor das operações ou prestações, observar-se-á o seguinte:

I - incluem-se na base de cálculo do ICMS:

a) nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação; (grifo nosso)

Sobre o valor do ICMS apurado no demonstrativo ANEXO B.1 (fls.5 a 9), cabe ressalva em relação a composição da base de cálculo. A atuação tem como enquadramento o inciso I do art. 80 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 66.284/97 na forma a seguir descrita:

Art. 80. É reduzida a base de cálculo das operações com energia elétrica, de acordo com os seguintes percentuais:

I - 52%, quando:

a) destinada às classes de consumo industrial e rural;

As operações de comercialização de energia elétrica, objeto da presente atuação, diz respeito a classe de consumo industrial. Como tal devidamente inserida nas disposições acima destacada. Em sendo assim, corroborado pela Instrução Normativa nº 34/93, para o cálculo do ICMS devido sobre o fornecimento de energia elétrica, a base de cálculo do ICMS deve ser reduzida de modo que o ICMS calculado ao final seja equivalente a uma alíquota correspondente a 12,96%, que corresponde a redução de 52% sobre a alíquota cheia do ICMS devido de energia elétrica que é de 27%, decorrente do somatório de 25% da alíquota propriamente dita, mais 2% cobrado para o Fundo de Pobreza na forma da legislação.

De tal constatação, entendo que o demonstrativo de débito do ICMS a recolher apresentado no ANEXO B.1(fl. 5 a 9) para a infração em análise deve ser alterado por entender que a fórmula de cálculo utilizada pelos Fiscais Aututantes remete a uma cobrança do valor de ICMS superior a carga tributária devida para a operação regulamentada pelo item “a”, inciso I do art. 80, que deve ser de 12,96%.

Desta forma, para o cálculo do imposto devido, na presente atuação, em que a carga tributária seja equivalente a 12,96%, deve-se desenvolver os seguintes passos:

1º passo: encontrar o valor da omissão de energia elétrica, no caso específico o valor constante da coluna “CONS TOTAL” do ANEXO B.1 (fl. 5 a 9);

2º passo: identificar a carga tributária do ICMS, no caso em exame 12,96% (art.80, inciso I do RICMS/BA), que corresponde a redução de 52% sobre a alíquota cheia do ICMS devido de energia elétrica que é de 27%, decorrente do somatório de 25% da alíquota propriamente dita, mais 2% cobrado para o Fundo de Pobreza.

3º passo: incluir o ICMS na sua própria base de cálculo (§ 1º, art. 13, CF 87/96), dividindo o valor da omissão de energia elétrica “CONS TOTAL” pelo índice 0,8704, encontrado através da seguinte expressão matemática $(100 - 12,96)/100$.

4º passo aplicar 12,96% sobre a base de cálculo calculada, encontrando o ICMS devido sobre cada valor de omissão de energia elétrica levantado pelos autuantes na ação fiscal em análise.

Em sendo assim, o valor da infração deve ser alterado de R\$ 66.988,57 para o valor de R\$ 56.182,96, conforme demonstrativo de débito abaixo:

DATA OCORR	CONS TOTAL (A)	ICMS APURADO (B = A /08704 x 12,96%
30/11/2008	37.154,61	5.532,21
31/12/2008	86.970,00	12.949,57
31/01/2009	56.556,70	8421,13
28/02/2009	32.370,66	4.819,89
31/03/2009	11.782,32	1.754,35

30/04/2009	18.259,21	2.718,74
31/05/2009	45.220,89	6.733,26
30/06/2009	17.263,26	2.570,45
30/10/2010	29.295,26	4.361,98
31/10/2010	4.836,07	720,08
31/03/2011	26.585,32	3.958,48
30/04/2011	3.087,46	459,71
30/09/2011	7.945,80	1.183,11
TOTAL INFRAÇÃO 01		56.182,96

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração em tela.

VOTO VENCEDOR

Primeiramente quero manifestar meu respeito pelo abalizado voto do Ilustre Relator, frisando que dele divirjo apenas quanto ao cálculo da base cálculo que elabora para substituir à corretamente constituída pelos autuante, pois, embora de modo certo expresse em parte do seu voto a interpretação do comando legislativo para constituição da base de cálculo, seu cálculo e, consequentemente, sua conclusão, contradizem seu próprio texto, senão vejamos.

Destacando a parte que sublinho, em duas partes do Voto, são palavras do Relator:

Na primeira:

“Sobre a base de cálculo, também não tenho porque admitir de que os Fiscais Autuantes estariam considerando no demonstrativo ANEXO B.1 valores de parcelas de encargos e juros que possuam natureza sancionatória, como discorre o autuado em sua defesa, já que não identificam tais valores, nem tampouco apresentam qualquer demonstrativo contrapondo tais valores.

Ademais, os valores lançados pelos autuantes no demonstrativo são os valores da liquidação financeira contabilizada pela CCEE (item “a”, inciso I, da Cláusula do Convênio ICMS 15/07) que diz respeito ao valor consumido de energia elétrica somado aos valores monetários destinados à cobertura do sistema na forma da Resolução nº 109/2004 da Agencia Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), extraídos das Notas de Liquidação das Contabilizações do Mercado de Curto Prazo da CCEE (NLC) emitidas pelo Agente de Liquidação – o Banco Bradesco - na forma acostada aos autos às fls. 23 a 34.

Tais valores estão acobertados pela regra-matriz quantitativa de definição da base de cálculo do ICMS defina na Lei Complementar 87/96, em seu artigo 13, § 1º, I e II, alínea “a”, que estabelece:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

b) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;” (grifo acrescido)”

Na segunda:

“As operações de comercialização de energia elétrica, objeto da presente atuação, diz respeito a classe de consumo industrial. Como tal devidamente inserida nas disposições acima destacada. Em sendo assim, corroborado pela Instrução Normativa nº 34/93, para o cálculo do ICMS devido sobre o fornecimento de energia elétrica, a base de cálculo do ICMS deve ser reduzida de modo que o ICMS calculado ao final seja equivalente a uma alíquota correspondente a 12,96%, que corresponde a redução de 52% sobre a alíquota cheia do ICMS devido de energia elétrica que é de 27%, decorrente do somatório de 25% da alíquota propriamente dita, mais 2% cobrado para o Fundo de Pobreza na forma da legislação.”

Assim, no texto do Relator, para o cálculo do ICMS devido, corretamente se oferece os seguintes parâmetros: **a)** o montante do próprio imposto integra a sua própria base; **b)** a alíquota incidente sobre o caso é 27%; **c)** a redução de base de cálculo é 52%; **d)** ICMS calculado ao final equivale a uma alíquota correspondente a 12,96% que, por sua vez, corresponde à redução de 52% sobre a alíquota cheia do ICMS devido.

Ora, matematicamente, tomemos o hipotético exemplo abaixo em duas situações: **(i)** na situação com os parâmetros acima que entendo correta, bem como o nobre Relator na forma acima que escreveu; **(ii)** na situação que o nobre Relator concluiu seus cálculos:

Situação “a”:

- a) Valor pago pelo uso da rede básica: **R\$1.178.427,95**
- b) Alíquota aplicável: **27%**
- c) Base de Cálculo incluindo-se o imposto normalmente devido à alíquota de 27%:
R\$1.178.427,95 / (1 – 0,27) = R\$1.614.284,86
- d) Imposto sem benefício da redução da base de cálculo: **R\$ 435.856,91**
- e) Percentual da redução da base de cálculo: **52%** (R\$839.428,13)
- f) Base de Cálculo Reduzida tributada à alíquota 27%: **R\$774.856,73** (R\$1.614.284,86 - R\$839.428,13 = 48% da Base de Cálculo sem redução)
- g) Valor do ICMS: R\$ 774.856,73 X 27% = **R\$209.211,32**
- h) Valor do ICMS sobre a redução da base de cálculo (renúncia fiscal): R\$ 839.428,13 X 27% = **R\$226.645,59**
- i) Imposto total = R\$209.211,32 + R\$ 226.645,59 = **R\$435.856,91**
- j) Valor efetivo da operação: **R\$1.387.639,27 = (R\$1.178.427,95 Valor pago pelo uso da rede básica + R\$209.211,32 Carga tributária efetiva = 12,96% X R\$1.614.284,86 = (48% do imposto sem redução)**

Resumo:

Valor pago pelo uso da rede básica:	R\$1.178.427,95
Carga tributária efetiva:	R\$209.211,32
ICMS da renúncia fiscal:	R\$226.645,59
Total (base de cálculo sem redução)	R\$1.614.284,86

Situação “b”:

- a) Valor pago pelo uso da rede básica: **R\$1.178.427,95**
- b) Alíquota de fato aplicada para integrar o valor do ICMS na base de cálculo = 12,96%
- c) Base de Cálculo integrada do imposto que o Relator entende devido: R\$1.178.427,95 / (1 – 0,1296) = **R\$1.353.892,41**
- d) Imposto sem redução: **R\$175.464,46 = (R\$1.353.892,41 - R\$1.178.427,95)**
- e) Percentual da redução da base de cálculo: R\$704.024,0532 (**52%** de R\$1.353.892,41)
- f) Base de Cálculo Reduzida tributada à alíquota 27%: **R\$649.868,36** (R\$1.353.892,41 - R\$704.024,05 = 48% da Base de Cálculo que entende sem redução)
- g) Valor do ICMS que entende devido: **R\$175.464,46 (R\$ 649.868,36 X 27%)**
- h) Valor do ICMS sobre a redução da base de cálculo (renúncia fiscal): R\$190.086,49 (R\$704.024,05 X 27%)

Resumo:

Valor pago pelo uso da rede básica:	R\$1.178.427,95
Carga tributária efetiva:	R\$175.464,46
ICMS da renúncia fiscal:	R\$190.086,49
Total (base de cálculo sem redução)	R\$1.543.978,90

Vê-se que apenas na primeira situação a condição da norma é satisfeita de modo que a soma do valor pago à rede básica + os impostos (o pago e o da renúncia) equivale à operação sem o benefício da redução da base.

Identifico nos cálculos do nobre Relator que seu equívoco consiste na confusão que faz entre “alíquota” com “carga tributária”, quando são institutos jurídico-tributários distintos.

Alíquota é o percentual legal que aplicado ao valor da operação se apura a carga tributária que é o valor do tributo incidente sobre a operação. Este valor integra a base de cálculo do próprio imposto. Em face de benefício fiscal, como neste caso, “Alíquota” e “Carga Tributária” implicam em valores distintos, pois, como se vê no exemplo acima a alíquota aplicável (27%) implica no imposto de R\$435.856,91 enquanto que a efetiva carga tributária é **R\$209.211,32** (48% do imposto sem redução).

No caso, a alíquota (única) é 27%. O valor por ela calculado é que integra a base de cálculo do imposto. Esta base apenas pode ser encontrada dividindo-se o valor do fornecimento da energia elétrica por 0,73. Apurada esta base de cálculo e que o comando legal manda reduzir em 52% (RICMS: art. 80, I), dela sobra 48%, valor tributável com a alíquota única de 27% que, no caso, já se acha integrado do valor do tributo.

Deste modo (único modo) é que se apura a carga tributária de 12,96%. A “prova dos nove” disso é que o valor apurado na forma acima é o mesmo que 12,96% do valor da base de cálculo integrado do imposto calculado com alíquota de 27%.

Vê-se, então, que a redução é da base de cálculo normalmente tributada (composta do imposto calculado com alíquota de 27%). Portanto, primeiro se apura essa base de cálculo para, sobre ela aplicar a redução de 52% relativa ao benefício fiscal.

Quando o comando legal diz “redução da base de cálculo”, manda reduzir a base de cálculo pré-existente. Por óbvio, esta é a que contém embutido o imposto normal, ou seja, o dispositivo legal manda reduzir a carga tributária cheia, de modo a que a carga tributária efetiva seja 12,96% da operação com o imposto calculado com a alíquota de 27%.

Neste caso, a formulação da base de cálculo da tributação sem o benefício fiscal querida pelo nobre Relator integra à sua própria base um imposto calculado com uma alíquota de 12,96% que não existe para energia elétrica. A fórmula defendida pelo Relator, inadvertidamente, reduz o valor da operação em prejuízo do Erário e não a base de cálculo da normal tributação. Distorce a tributação por extensivamente interpretar o alcance de benefício tributário a seu favor (o que se vê na diferença projetada do imposto com obtenção de redução maior que os 52% do art. 80, I, do RICMS/BA), o que é expressamente vedado pelo art. 111 do CTN.

Identifico outra contradição do Relator no 2º passo da descrição do seu cálculo, pois, de fato, a carga tributária de 12,96% corresponde à redução sobre a alíquota cheia do ICMS devido (27%) e significa a tributação com a alíquota de 27% sobre 48% da base de cálculo não reduzida. Ora, se é assim (e assim é), como visto no exemplo acima, 12,96% da base de cálculo cheia é R\$ 209.211,32 e não R\$175.464,46, valor menor que se extrai da fórmula projetada pelo nobre Relator.

Portanto concluindo, o cálculo da autuação é o correto. Ademais consigno que ainda que desnecessário fosse ao meu convencimento, observo que o entendimento que manifesto é o mesmo da DITRI e PGE/PROFIS. O da DITRI neste PAF e o da Procuradoria, exposto em parecer de caso semelhante no Auto de Infração nº 298574.0005/12-7, tendo como sujeito passivo a CIA DE FERROS LIGAS DA BAHIA FERBA S/A.

Voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298574.0007/12-0** lavrado contra **BAHIA SPECIALTY CELLULOSE SA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$66.988,57**, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, inciso IV, alínea “h”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR/VOTO VENCIDO

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA