

A. I. Nº - 298574.0005/12-7
AUTUADO - CIA DE FERROS LIGAS DA BAHIA FERBASA S/A
AUTUANTES - JOÃO FLAVIO MARQUES DE FARIA, LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA,
JOWAN DE OLIVEIRA ARAUJO e LUCIANA MATHIAS DE ALMEIDA
ORIGEM - IFEP-SERVIÇOS
INTERNET 12.09.2013

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0179-04/13

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. ENERGIA ELÉTRICA. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo a ser reduzida em 52% é a que contém nela integrado o imposto calculado com a alíquota para energia elétrica (27%). A carga tributária do caso é 12,96% da carga tributária sem o benefício fiscal, de modo que equivalha a 27% da base de cálculo reduzida. A fórmula de cálculo sugerida pelo Impugnante confunde “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 e “Carga Tributária” é o valor do tributo que a operação sofre de modo efetivo. Rejeitada preliminar de nulidade e indeferido pedido de perícia. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 04/12/2012 para exigir 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. Valor: R\$25.476,34. Período: janeiro 2009, fevereiro a agosto 2010. Multa 100%.

Às fls. 35-65 o autuado, representado conforme Procuração de fl. 67, impugna o lançamento tributário de ofício. Transcreve a infração e, de início, ressalta que em que pese admitir a irregularidade apontada, o lançamento carece de erro material, de modo que deve ser julgado improcedente por erro na utilização de metodologia para calcular o montante do imposto devido, afrontando os ditames da sistemática de recolhimento “por dentro” do ICMS, ferindo o princípio da legalidade e a vinculação do ato administrativo aos termos da Lei, além do erro *in procedendo* na aplicação da multa tipificada ao arrepio da Lei 7.014/96.

Seguindo, traça perfil altruísta da empresa e diz que a autuação representa caso isolado. Fala que o Auto de Infração resulta de aplicação de método obscuro para cálculo do montante devido por tomar como base de cálculo do ICMS, valores constantes da escrita fiscal da empresa, mas olvidando-se dos termos legais para o cálculo do ICMS por dentro devido, mormente da aplicação da redução da base de cálculo em 52%, porquanto exação incidente sobre energia elétrica destinada à classe de consumo industrial.

Ressalta que a escrituração fiscal auditada faz referência ao consumo de energia elétrica apontado na fiscalização, **porém, com base nestes mesmos documentos o montante do tributo a ser recolhido se revela deveras menor do que o autuado, haja vista que a base calculada do ICMS devido é divergente daquela encontrada pelo autuante, o que resultou no lançamento a maior do imposto devido.** (destaque no original)

Nas razões de mérito reconhece em parte a ocorrência da infração, contudo, pugna pela sua improcedência, em face do erro *in procedendo* do lançamento.

Pondo em quadro a fórmula utilizada para cálculo do imposto, disserta sobre a atividade do Fisco, sua importância e diz que manter a cobrança como feita seria ferir de morte princípios constitucionais, em especial o da capacidade contributiva.

Pede que o crédito seja relançado, utilizando-se método que representa a real carga tributária suportada pelo consumidor de energia elétrica, resultando num montante menor a pagar no período dessa autuação.

Fala que cotejando o Anexo 1.B do Auto de Infração se verifica que os autuantes utilizaram metodologia equivocada e ilegal, desconsiderando a redução da base de cálculo desde a origem da construção de seu cálculo. Transcrevendo doutrinas a respeito, diz que não se insurge contra a realização do cálculo por dentro, que é da natureza do ICMS e que o STF já se pronunciou pela constitucionalidade do cálculo do imposto por dentro, fazendo-se incluído na base de cálculo, o montante do imposto.

Colocadas as premissas, fala que o cálculo utilizado pelos autuantes representa carga tributária maior do a que deve suportar, pois, segundo o Doc. 02, o “fator de carga tributária” aplicável soma o percentual de 12,96%, após a aplicação de fórmula gerada para o cálculo direto da redução de base de cálculo no ICMS. Ou seja, após aplicação da alíquota de 27% sobre uma base de cálculo já reduzida em 52%, alcança-se o percentual de 12,96%, exatamente o fator de carga tributária.

Transcreve os arts. 80, I, “a”, 16, II, “i” e 16-A do RICMS/BA para dizer que o sistema tributário é complexo, sendo da praxe contábil se calcular o chamado “fator de tributação”, ou seja, o real fator de carga tributária, para que o montante do imposto devido seja encontrado de forma direta, evitando-se cálculos desnecessários que só atravancaria a tributação e recolhimento do imposto devido.

Explicando, diz que a legislação prevê uma redução de 52% da base de cálculo para operação com energia elétrica destinada a estabelecimento industrial. Deste modo, tem-se que a parcela tributável será somente 48% do valor da operação. Neste rumo, observa que a alíquota prevista é 27%, incluindo 2% do FECEP. A partir de uma operação aritmética encontra 12,96% do valor da operação como efetiva carga tributária, sendo que o valor do fornecimento da energia elétrica ao ser dividido pelo coeficiente, implicará que seu resultado é o preço com o imposto embutido. Por exemplo, considerando o valor total pago às empresas pelo uso da rede básica em R\$1.178.427,95, o ICMS a recolher deverá ser obtido da seguinte forma: $R\$ 1.178.427,95 / 87,04\% = R\$ 1.353.892,41$ x 12,96% = R\$175.464,46.

1.1 – Fator de Carga Tributária;

1.2 1. – Tributável: $48 \times 27 = 1296/100 = 12,96\%$

1.2.2. – Não tributável: $52 \times 27 = 14,04\%$

1.3. – Fator de Redução da base de cálculo.

$FR = 1404 \times 100/27 = 52\%$

1.2. – Opções para cálculo do imposto a pagar.

1.4.1 – Com redução da base de cálculo (52%).

$R\$353.892,41 \times 52\% = R\$704.024,05$

$R\$1.353.892,41 - R\$704.024,05 = R\$649.868,36$

$R\$649.868,36 \times 27\% = R\$175.464,46$

3.4.2. – Com carga tributária 12,96% (tributável).

$R\$1.353.892,41 \times 48\% = R\$49.868,35 \times 27\% = R\$175.464,46$

1.4.3. – De forma direta com carga tributária de 12,96% com imposto incluso na base de cálculo, conforme fator de tributação de 87,04%.

$R\$1.353.892,41 \times 12,96\% = R\$175.464,46$

Alega que uma vez que não há dispositivo explicativo que disponha sobre a metodologia de aplicação da redução da base de cálculo, cabe ao contribuinte apurar a nova base de cálculo quando ocorrido no mundo fenomênico a hipótese prevista no núcleo da regra matriz de incidência tributária, (base calculada) criando apenas um percentual facilitador para o seu cálculo. Acosta parecer de especialista em caso semelhante e planilha anexada, com simulação, com base hipotética (Doc. 02).

Repete que há equívoco na metodologia aplicada e por terem ação vinculada à lei, inovado em forma não prevista em lei, os autuantes feriram o princípio da legalidade. Nesse sentido transcreve mais doutrina.

Destacando o seu §1º, transcreve o art. 108 do CTN referindo sobre o processo de “integração normativa” quando não existe norma especificada aplicável ao caso concreto. Diz que quando o aplicador do Direito constata existência de lacuna, não se conclui que é dado ao auditor fiscal praticar a integração da norma para aumentar a carga tributária. Diz que para isso, é preciso existir dispositivo autorizando a fórmula indicada pelos autuantes, pois não apresentado o dispositivo legal para tanto, não há que se falar em pagamento da exação, por ser incerto e ilíquido o lançamento.

Transcrevendo doutrina, alega que o Fisco deve provar a violação de disposição de lei. Aduz que a cobrança pretendida afronta o art. 150, V e 145, da CF (transcritos) por ter natureza confiscatória e, nesse sentido transcreve excertos doutrinários.

Argumenta que, ainda que se entenda pelo prosseguimento do PAF, protesta quanto à aplicação da multa por ofensa aos princípios da razoabilidade e vedação ao confisco, por entendê-la desproporcional, fundada em dispositivo equivocado e que não guarda correlação com a infração apontada.

Aduz que a multa, além de ter sido contabilizada sobre base de cálculo errada, calculada em 100%, é indevida. Expõe mais trechos de doutrina, transcreve o art. 150, V da CF e diz que o Conv. ICMS 15/07 estabeleceu a seguinte obrigatoriedade de emissão de notas fiscais no âmbito da CCEE: a) pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora; b) pela entrada de energia elétrica, em caso de posição devedora.

Pede seja observado que as operações realizadas no Mercado de Curto Prazo possuem regramento específico, pois decorre de posições (credora ou devedora) pelo excesso ou falta de energia elétrica contratada, não havendo como se aplicar legislação atinente às operações comuns que resultam no dever de recolher ICMS. Reconhece que a infração 02 (sic) se refere a descumprimento de obrigação acessória por falta de emissão de nota fiscal de entrada nos meses em que figurou na posição devedora, mas que essa emissão tem previsão específica e deve ser punida com multa diversa da aplicada neste caso.

Transcreve o art. 42, IV, “h” da Lei 7.014/96 para, expressando entender que a norma contempla as situações de “dar saída”, “entregar”, “transportar”, “receber” e “ter em estoque ou depósito” mercadoria desacobertada de documento fiscal, o que não se aplica ao caso, pois, embora recebendo energia, não há obrigatoriedade para o fornecedor emitir documento, até porque, nos caso de liquidações feita pela CCEE não há como se identificar quem foi o fornecedor ou consumidor. Assim, não se trata de receber energia elétrica sem documentação fiscal, mas da

ausência da nota fiscal de entrada, punível com multa de 10% do valor comercial do bem, conforme art. 42, IX, da Lei 7.014/96.

Seguindo, transcrevendo mais doutrina e ementas de decisões judiciais, diante da complexidade atinente à metodologia para cálculo do ICMS efetivamente devido, com fundamento nos arts. 123, §3º e 145 do RPAF, entende que para o deslinde da questão se faz necessária produção de prova pericial (o que requer).

Concluindo, pede: a) Seja o Auto de Infração julgado improcedente por incerteza e iliquidez do lançamento; b) Caso assim não se entenda, para calcular o valor a pagar, roga seja utilizado o método de cálculo que apresentou, além da aplicação da multa de 10%.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 91-103. Descrevem a infração, resume a defesa e assim a rebate:

Do mérito

Refutam a alegação de uso de metodologia não prevista em lei, explicitando a operação aritmética para cálculo do imposto nas operações sujeitas à incidência de ICMS.

Falam que o imposto é de magnitude absoluta guardando proporcionalidade com o valor da mercadoria objeto da operação que lhe dá vida, a circulação. O tributo não é uma variável original, mas um montante que resulta da base de cálculo e alíquota, na seguinte fórmula: $ICMS = \text{Base de Cálculo} \times \text{Alíquota}$, esta definida em lei, que, para o caso, na Bahia é 27% (Lei 7.014/96: art. 16, II, “i” c/c art. 16-A, caput, que transcrevem). Quanto à alíquota, ressaltam que o Impugnante não diverge.

Quanto à base de cálculo aplicável às operações com energia elétrica, dizem ser preciso combinar diplomas legais para a situação fática sob exame. Transcrevem os arts. 155, § 2º, XII, “i”, da CF/88, 13, I e § 1º, I, da LC 87/96, 17, I, § 1º, I, da Lei 7.014/96 e 80, I, “a”, do RICMS/BA, para concluir que a base de cálculo do caso goza de redução de 52%.

Pontuam que, associada à regra de redução da BC, coexistem duas outras incidentes sobre o processo de sua formação. A primeira define o valor da operação e a segunda estabelece que o montante do imposto integra a sua própria BC.

Seguindo, fazem uma análise comparativa da metodologia alegada correta pela empresa e a usada pelo Fisco.

Ressaltam que o cerne da questão relaciona-se com as diferentes formas de se apurar o ICMS nas operações de prestação de serviço de transmissão e de conexão (do estabelecimento autuado) à rede básica do sistema nacional de energia elétrica.

Confirmam o uso de metodologia distinta da citada pelo Impugnante, o que resulta em montante maior de imposto que o calculado pela empresa.

Apresentam as duas fórmulas e afirmam que a única diferença entre elas reside no fato de o Fisco usar a alíquota para embutir o ICMS na própria base de cálculo, enquanto que a empresa usa um chamado “fator de carga tributária – FTC”, variável, cuja origem não foi explicada pelo Impugnante.

Argumentam que ambas as fórmulas seguem o mesmo itinerário, qual seja, embutir o ICMS na própria base de cálculo (primeira fase), reduzir a base de cálculo (segunda fase) e aplicar a alíquota (terceira fase).

Desse modo, afirmam que as fórmulas coincidem na segunda e terceira fase, pois fazem uso dos mesmos indicadores, os quais apresentam mesma grandeza matemática, não resultando, portanto, em diferença no cálculo.

Ressaltam que a questão está na primeira fase, ou seja, na técnica utilizada para embutir o imposto na própria base de cálculo, em cumprimento ao comando do art. 155, §2º, I, xii, “I”, da CF/88, pois, enquanto o Fisco divide o valor da operação por 0,73 (1-0,27) para chegar à BC na primeira fase (antes da redução de 52%), e a empresa faz a divisão do valor da operação por 0,8804 (resultado da subtração: 1 – 0,1296), na primeira fase.

Sustentam que a questão só merece atenção nas hipóteses em que a operação transcorre sem tributação por qualquer motivo, postergando-se o momento de lançamento e recolhimento do 5º tributo (diferimento), para a chegada da mercadoria ao destino (entrada no estabelecimento destinatário). Ai se discute a técnica pela qual se deve embutir o ICMS, tomando-se por referência um determinado valor (considerado hipoteticamente como R\$100,00) contido no documento fiscal que serviu para transitar a mercadoria ao seu destino.

Defendem que na situação em análise o único meio de inserção do tributo na BC é dividindo o valor da operação sem imposto pela diferença entre a unidade e o percentual da alíquota aplicável à operação. Assim, considerando tal valor como R\$100,00 e alíquota 27%, divide-se 100 por 0,73 para obter a BC de R\$136,99, cujo imposto de 27% é R\$36,99.

Dáí se conclui, afirmam, que a alíquota prevista para a operação representa a variável determinante para a apuração do imposto devido, já que para se encontrar a BC, toma-se como ponto de partida o percentual da alíquota, uma vez que é sobre o montante da BC que se aplica o percentual de redução para a efetiva tributação por tal alíquota (27%).

Salientam que aí está a divergência entre o cálculo da fiscalização e autuado, pois esta aponta uso de outra variável para inserir o ICMS na própria BC: “O Fator de Carga Tributária” que, repete, não explicitou origem legal, nem lógica construtiva.

Transcrevem o art. 111 do CTN para afirmarem inconsistente a interpretação jurídica em matéria de benefício fiscal que possa ir além do texto legislativo, não se podendo invocar o uso de analogia ou de um suposto “bom senso”, para tanto, como prevê o art. 108, §2º, do CTN que transcrevem. Nesse sentido, transcrevem o art. 80, I, do RICMS-/A, dispositivo que prevê o benefício da redução da base de cálculo.

Considerando a fórmula básica do ICMS (BC X ALÍQ), dizem que a redução da base de cálculo legal repercute no imposto apurado o reduzindo na mesma proporção em que se deu a redução da BC (52%).

A seguir, utilizando as duas fórmulas quantificam o efeito que a aplicação do benefício traz, analisando a proporção em que foi reduzido o ICMS em cada uma delas, comparado isso com a tributação de operação com energia elétrica sem o benefício fiscal, onde para um valor da operação sem imposto de R\$100,00 apura ICMS de **R\$36,99** = $100,00 / (1 - 0,27)$, para constatação que somente na fórmula do fisco, o benefício fiscal implica em mesma redução do ICMS em comparação à tributação sem redução de base de cálculo.

Retratam o efeito do benefício nas duas fórmulas:

Fisco: $ICMS = (VO) / (1 - ALÍQ) \times (1 - PRBC) \times ALÍQ$, onde: VO = Valor da operação sem imposto; PRBC = Percentual de redução da base de cálculo.

Nesta fórmula: $ICMS = 100 / (1 - 0,27) \times (1 - 0,52) \times 0,27$, o imposto é **R\$17,75**.

17,75 = 48% de 36,99 ou redução de 52% do ICMS NORMAL

Empresa: $ICMS = (VO) / (1 - FCT) \times (1 - PRBC) \times ALÍQ$, onde: VO = Valor da operação sem imposto; FCT = Fator de Carga Tributária (12,96%, segundo a empresa); PRBC = Percentual de redução da base de cálculo.

Nesta fórmula: $ICMS = 100 / (1 - 0,1296) \times (1 - 0,52) \times 0,27$, o imposto é **R\$14,89**.

14,89 = 40,25% de 36,99 ou redução de 59,75% do ICMS NORMAL

Ressaltam que a pretensão do Impugnante leva a uma redução de 59,75% na carga tributária, o que a legislação não ampara.

Quanto ao pleito de alteração da multa proposta, entendem que o inciso X da Lei 7.014/96 somente se aplica para hipóteses em que a infração não resulte em descumprimento de obrigação principal, o que não ocorre neste caso.

Destacam que a legislação prevê multa graduada e proporcional ao tributo suprimido e que neste caso a Ferbasa, além de não ter emitido as NF's correspondentes aos fatos, não fez lançamento nem recolheu o imposto devido, razão pela qual a multa deve ser aplicada, bem como o Auto de Infração no valor integral.

Na assentada de julgamento, presentes também os autuantes, apresentando o memorial de fls. 105-114 no qual repisam os argumentos da Impugnação, os prepostos da empresa frisaram oralmente a linha de defesa. À sua vez, os autuantes, entendendo não haver erro no procedimento fiscal, firmaram pela manutenção da exigência tributária-fiscal.

Ponderando as razões de acusação e defesa e por se tratar de uma questão eminentemente de direito no que se refere à interpretação dos comandos legais que o caso envolve, especialmente, quanto à formação da base de cálculo defendida pelas partes, o PAF foi convertido em diligência à PGE/PROFAZ, conforme pedido abaixo:

“Com enquadramento da infração nos artigos: 80, I, 88, 322, do RICMS/BA, c/c 2º, II, §2º, 4º, VIII, 5º, §1º, IV, 13, I, “g”, 16, II, “i”, 16-A, 17, V, §1º e 34, III e XII, da Lei 7.14/96, Cláusula 1ª, II, “b” c/c Cláusulas 2ª e 3ª do Convenio ICMS 15/07, o Auto de Infração à epígrafe exige ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica no 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.

Apesar de o contribuinte admitir o cometimento da infração, contesta o valor exigido por este, segundo ele, ter sido apurado de forma incorreta.

Analizando os autos, observamos que a questão reside quanto à interpretação das regras legais para a formação da base de cálculo do imposto.

Para aplicar o benefício fiscal previsto no art. 80, I, do RICMS/BA, a fiscalização, primeiramente apurou a base de cálculo de uma tributação normal (nela incluindo o valor normal do ICMS à alíquota própria para energia elétrica - 27%), para, sobre essa base de cálculo, aplicar a redução de 52% prevista no art. 80, I, do RICMS-BA. Achada a base de cálculo reduzida, a tributou sob a alíquota de 27%.

*Por sua vez, o contribuinte alega que o ICMS prevê uma redução de 52% da base de cálculo e, deste modo, tem-se que a parcela tributável será 48% do valor da operação. Portanto, diz ele, “a partir de uma operação aritmética, tem-se que o **fator de carga tributária – FCT**, pode ser encontrado pela aplicação da alíquota de 27% sobre o percentual da base de cálculo devida (48%), donde resulta o percentual de 12,96% do valor da operação como efetiva carga tributária”. Para tanto, primeiramente usa esse FCT para encontrar a base de cálculo que entende tributável sem a redução de 52%, dividindo o valor da operação sem o imposto (VO) por 0,8704 (1-12,96%). Sobre essa base de cálculo aplica a redução de 52% prevista no art. 80, I, do RICMS-BA. Achada a base de cálculo reduzida aplica a alíquota de 27% para apurar o imposto que entende devido.*

Respectivamente, para a formação da base de cálculo do imposto devido, as duas posições se resumem nas seguintes fórmulas:

Autuentes:

$$ICMS = VO / (1 - ALÍQ) \times (1 - PRBC) \times ALÍQ$$

Onde: VO = valor da operação sem imposto e PRBC = percentual de redução da base de cálculo

Contribuinte:

$$ICMS = VO / (1 - FCT) \times (1 - PRBC) \times ALÍQ$$

Onde: VO = valor da operação sem imposto, FCT = fator de carga tributária e PRBC = percentual de redução da base de cálculo.

Na assentada de julgamento os autuentes identificando-se como componentes de força tarefa especializada na fiscalização de empresas atuantes na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE ou no Mercado Atacadista de Energia – MAE, informaram que o método de apuração do imposto alegado pela empresa autuada é minoritário no ambiente que fiscalizam.

Por sua vez, os representantes da empresa informaram que o método de apuração que formula é de pleno conhecimento da Administração Tributária, uma vez que a esta (Administração) submeteu seu método de apuração da base de cálculo tributável em reuniões que resultaram, inclusive na IN 34/93.

Tratando-se, portanto, de questão eminentemente de direito (interpretação do art. 80, I, do RICMS/BA versus Convenio ICMS 15/07 e IN 34/93), com fundamento na disposição contida no art. 45, II, do Regimento Interno desse CONSEF, essa 4ª JF decidiu converter o PAF em diligência à PGE/PROFIS para manifestar frente ao Direito posto, qual das duas fórmulas, com ele (Direito) está mais conforme.”

Atendendo ao solicitado, à fls. 128 a PGE/PROFIS se manifesta dizendo assistir razão aos autuentes, pois, por força do art. 155 da CF, o ICMS compõe a sua própria base de cálculo. Como a questão é de diferimento, ou seja, postergação do pagamento, a única forma de incluir o ICMS em sua própria base de cálculo é proceder ao cálculo e, a partir daí fazer incidir a redução de 52% prevista no Conv. 15/07, aplicando a alíquota correspondente. Portanto, conclui, o *modus operandi* dos autuentes está em conformidade com a legislação tributária vigente.

Posteriormente, o sujeito passivo protocolou “Memorial” repisando os argumentos defensivos.

VOTO

Compulsando os autos, observo que o procedimento fiscal cumpriu o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39, 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF, bem como o processo se conforma nos artigos 12, 16 e 22 do mesmo regulamento. A infração está claramente descrita, foi corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos contidos nos autos (fls. 5-25), cujas cópias foram entregues ao contribuinte (recibo de fl. 27). Ela está determinada com segurança, bem como identificado o infrator. O contribuinte exerceu o direito de ampla defesa e contraditório demonstrando pleno conhecimento dos fatos arrolados no auto de infração. Não constatando vício que inquine nulidade total ou parcial do PAF, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas e passo a apreciar o mérito da lide.

A infração é de falta de recolhimento de ICMS incidente sobre entrada de Energia Elétrica no 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, sem que o contribuinte tenha registrado as operações nos livros fiscais nem emitido os correspondentes documentos fiscais. Está demonstrada às fls. 5-17 e tem supedâneo nas notas de liquidação das contabilizações do CCEE autuadas às fls. 18-25.

A lide reside em questionamento quanto à fórmula utilizada para cálculo da infração cujo cometimento é expressamente reconhecido pelo Impugnante. Dela protesta apenas quanto ao montante devido (inclusive sobre a multa aplicável), que entende calculado com uso de fórmula obscura e ilegal para embutir na própria base de cálculo o valor do imposto que concorda na expressão integrativa e calculada por dentro, embora divirja quanto à efetiva tributação, tendo em vista a redução da base de cálculo prevista para a energia elétrica para uso industrial que consumiu.

Não questiona os valores de partida para o cálculo do imposto exigido pelo Fisco, mas contrasta a fórmula utilizada ($ICMS = (VO) / (1 - ALÍQ) \times (1 - PRBC) \times ALÍQ$, onde: VO = Valor da operação sem imposto; PRBC = Percentual de redução da base de cálculo), com outra que apresenta ($ICMS = (VO) / (1 - FCT) \times (1 - PRBC) \times ALÍQ$, onde: VO = Valor da operação sem imposto; FCT = Fator de Carga Tributária (12,96%, segundo a empresa); PRBC = Percentual de redução da base de cálculo), que resulta em valor devido menor que o exigido e, por entender que isto representa erro no procedimento fiscal, pugnou pela sua improcedência.

Analisemos o caso.

Segundo os cálculos do Impugnante, o ICMS que reconhece devido (demonstrativo fl. 56 dos autos) seria R\$21.366,87 e não R\$25.476,34, como se lhe é exigido. Na visão do Impugnante a diferença reside na desconsideração de um coeficiente que chama “Fator de Carga Tributária - FCT” de 12,96% (calculado na praxe contábil) que funcionaria como divisor do valor da operação sem imposto (VO) que é o ponto de partida de ambas as fórmulas. Conforme cálculo que exemplificou na fl. 13 da defesa, ao fim e ao cabo, implica na apuração de um imposto 16,11% menor que o exigido.

Embora o Impugnante tenha feito uma extensa argumentação acerca da complexidade do sistema tributário brasileiro dizendo que não há previsão legal para a inovada e complexa “metodologia utilizada pelo Fisco e que a falta de dispositivo explicativo dispende sobre a metodologia de aplicação da redução da base de cálculo faculta ao contribuinte apurar a nova base de cálculo para a ocorrência do fato gerador do tributo, no intuito de justificar a sua fórmula de cálculo, à fl. 13 da defesa exemplificou a tributação para uma hipotética situação pelo uso de energia elétrica da rede básica, com complexo e pouco elucidativo cálculo.

Ponderando as razões de defesa e acusação e defesa, constato que a razão assiste aos autuantes, pois, ao contrário do alegado pelo Impugnante, a correta e legal tributação para o caso (efetivo alcance do benefício fiscal de redução da base de cálculo, com mesma redução na carga tributária da operação), conforme previsto nos diversos dispositivos a respeito (arts. 155, § 2º, XII, “a”, da CF/88, 13, I, c/c seu §1º, LC 87/96, 17, I, §1º, I, da Lei 7.014/96 e 80, I, “a”, do RICMS/BA) e demonstrado às fls. 100-102 dos autos, é apenas é obtida na forma procedida pelo Fisco.

No caso, o que importa é a correta tributação que deve ocorrer sendo a metodologia mero meio para tanto. Assim, caso qualquer outro método utilizado pelo contribuinte apresentasse a mesma carga tributária devida, legítimo e legal seria o método, uma vez que o exigido pela legislação é o correto cumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias, agindo o Fisco, na sua função institucional, apenas no reparo do descumprimento para exigir o devido tributo dentro do processo legal atendendo aos requisitos e pressupostos procedimentais e processuais, todos compostos nestes autos.

O Impugnante e o emitente do Parecer Jurídico-Tributário que juntou às fls. 84-87, confundem “alíquota” com “carga tributária”, quando são institutos jurídico-tributário 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 – e quanto a isto as partes concordam, inclusive aportando jurisprudência – 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 abaixo cujos dados são do exemplo constante da Impugnação, 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%.

Tomando o exemplo defensivo, assim se vê o imposto devido:

Valor pago pelo uso da rede básica: **R\$1.178.427,95**

Alíquota aplicável: **27%**

Base de Cálculo incluindo-se o imposto: **R\$1.178.427,95 / (1 – 0,27) = R\$1.614.284,86**

Imposto sem redução: R\$435.856,91

Percentual da redução da base de cálculo: **52%** (R\$839.428,13)

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)

Valor do ICMS: R\$774.856,73 X 27% = **R\$209.211,32**

Carga Tributária: 12,96% X R\$1.614.284,86 = **R\$209.211,32** (48% do imposto sem redução)

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 Impugnante integra à sua própria base um imposto calculado com uma alíquota de 12,96% (eufemisticamente denominado de “Fator de Carga Tributária”) que não existe para energia elétrica. A fórmula pretendida pelo Impugnante, 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.

Ainda que fosse desnecessário ao meu convencimento, observo que o entendimento que manifesto é o mesmo da PGE/PROFIS e DITRI. O da Procuradoria, exposto no parecer de fl. 128 e o da DITRI em parecer de caso semelhante no AI 298574.0007/12-0 tendo como sujeito passivo Bahia Specialty Cellulose S.A.

A apreciação de questão quanto a constitucionalidade normativa não se inclui na competência deste Órgão Administrativo de Julgamento e tendo em vista que a prova dos fatos não depende de conhecimento especial de técnico, com fundamento no art. 147, II, “a” do RPAF, indefiro o pedido de perícia formulado.

A multa proposta refere-se a descumprimento de obrigação principal quando não há emissão de documento fiscal que é o caso, inclusive expressamente reconhecido pelo Impugnante. Portanto, deve ser mantida, assim como o valor autuado por ser a acusação fiscal inteiramente subsistente.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298574.0005/12-7**, lavrado contra **CIA. DE FERROS LIGAS DA BAHIA FERBASA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$25.476,34**, acrescido da multa de 100% previstas no artigo 42, inciso IV, alínea “h”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR