

A. I. N° - 298574.0006/12-3
AUTUADO - CIA DE FERRO LIGAS DA BAHIA FERBASA
AUTUANTES - LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA, JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO,
LUCIANA MATHIAS DE ALMEIDA e JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA.
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 23.09.2013

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0187-02/13

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. ENERGIA ELÉTRICA. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. a) RECOLHIMENTO A MENOS. b) FALTA DE RECOLHIMENTO. 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 autuado 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. Indeferido pedido de perícia. Não acolhida alegação de decadência. Infrações caracterizadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 04/10/2012, para exigir ICMS no valor histórico de R\$4.172.410,29, em decorrência de:

INFRAÇÃO 01 – 03.02.12 - Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$4.033.140,15, incidente sobre a conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento consumidor ligado à rede básica. Em decorrência de erro na determinação da Base de Cálculo. O sujeito passivo apurou, de forma errônea, a base de cálculo do ICMS, ao integrar a título do montante desse tributo, apenas, 12,96% sem a devida previsão em lei, ao invés de aplicar a alíquota estabelecida de 27%, para a mencionada operação. Vide ANEXO 1.A – DEMONST. DE DÉBITO – ONS, integrante do respectivo processo, no qual contém a metodologia de cálculo para apuração do ICMS devido, cujo valor está expresso na coluna DIFERENÇA (f).

INFRAÇÃO 02 – 02.01.22 – Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$139.270,14, 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. Vide ANEXO 1.B – DEMONST. DE DÉBITO – CCEE, integrante do respectivo processo, no qual contém a metodologia de cálculo para apuração do ICMS devido, cujo valor está expresso na coluna DIFERENÇA (f).

O autuado por não concordar com a lavratura do Auto de Infração, apresentou impugnação, fls. 280 a 315, inicialmente requerendo que as notificações e intimações, que sejam expedidas ou

veiculadas por meio de publicação em Diário Oficial, sejam também expedidas em nome do advogado que indica à folha 280 dos autos.

Frisa a tempestividade da defesa e reproduziu as imputações e os dispositivos apontados no Auto de Infração.

Ressalta, no tocante à infração 02, que, em que pese admitir a irregularidade apontada, o lançamento carece de erro material, de modo que deve ser julgado improcedente. Diz que o erro no lançamento decorrente da utilização de metodologia para calcular o montante do imposto devido em total afronta aos ditames da sistemática de recolhimento “por dentro” do ICMS, ferindo, portanto, o princípio da legalidade e a vinculação do ato administrativo aos termos da Lei, além do *erro in procedendo* na aplicação da multa, vez que tipificada ao arrepio dos ditames da Lei 7.014/96.

Aduz que o Auto de Infração não merece prosperar, tendo em vista a inocorrência da infração 01 apontada e da incerteza e iliquidez da Infração 02, conforme se verá pelas razões de fato e direito abaixo concatenadas.

Traça um breve histórico a respeito do perfil do autuado, alegando ser uma empresa idônea, fiel cumpridora de suas obrigações legais e contratuais, aí compreendidas as obrigações fiscais e trabalhistas, bem como aquelas avençadas no âmbito privado junto a fornecedores e prestadores de serviço, revelando-se incolume a sua retidão profissional no exercício do seu direito à propriedade privada, em consonância com o cumprimento de sua função social, bem como à livre iniciativa, ambos amparados pelo art. 1º, IV, art. 5º, XIII e XXII e art. 170, II, da Constituição Federal.

Diz que foi fundada em 1961 e de lá para cá tem apostado inserir-se no mercado de mineração e metalurgia, estando, hoje, entre as 500 maiores empresas do país e as 20 maiores da Bahia, sendo considerada a maior fabricante de Ferro ligas do Brasil e única produtora integrada de ferro cromo das Américas. Nestes 50 anos de existência, tem buscado incessantemente qualificar seus produtos e ampliar sua carteira de clientes. Para tanto, sempre desenvolveu suas atividades prezando pela total transparência, agilidade e política de inovação, mantendo-se regular perante a Secretaria da Fazenda deste Estado, recolhendo todos os tributos incidentes sobre sua operação e cumprindo com todas as obrigações acessórias, das quais está obrigada por Lei, sendo ora surpreendida no que se refere ao presente lançamento fiscal.

Registra que a autuação representa um caso isolado. Tal como se vê do termo de fiscalização, o autuante lançou: (infração 01) ICMS já recolhido em sua integralidade pela autuada (!); e, (infração 02) ICMS a maior do que efetivamente devido, oriundo de aplicação de método obscuro para cálculo do montante final devido. Ou seja, no que toca à infração 01, tomou-se como base de cálculo para a incidência do ICMS valores que constam da contabilidade da empresa, sob alegação de que o imposto fora recolhido à menor, tendo em vista a aplicação da alíquota de 12,96%, não prevista em Lei, 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 destinado à classe de consumo industrial. Desse modo, vê-se claramente que o Agente da Fazenda Estadual se equivocou ao lançar o aludido imposto sobre tais valores, aproveitando-se da presunção de certeza que lhe é garantida, findando por confundir, em evidente atecnia, a metodologia que deve ser aplicada para cálculo da exação devida com suposta aplicação de alíquota não prevista em Lei. Conduta esta jamais adotada pela empresa.

Aduz que a bem da verdade, a própria escrituração contábil auditada [DOC. 02] faz referência ao consumo de energia elétrica apontado na fiscalização, porém, nestes mesmos documentos atesta-se que a base calculada do ICMS devido na operação é divergente daquela encontrada pelo Auditor, sobre a qual fora aplicada da forma correta pelo Autuado a alíquota de 27%, o que resultou, portanto, no recolhimento integral do imposto devido. Logo, diante do verdadeiro equívoco perpetrado pelo Agente Autuante, lastreado unicamente numa suposta aplicação de

alíquota não prevista em Lei, chegou-se a indevida conclusão de que houve recolhimento a menor do ICMS sobre a energia consumida ligada à rede básica, contrariando a vasta prova documental existente.

Frisa que, por outro lado, na infração 02, o Agente da Fazenda Estadual se equivocou ao lançar o aludido imposto em evidente atecnia, no tocante a metodologia que deve ser aplicada para cálculo da exação devida, o que implicou em lançamento incerto e ilíquido.

Entende que o Auto de Infração deve ser anulado devido a vício formal, iliquidez, decadência de parte do exercício de 2007, lançado na infração 01.

Salienta que na infração 01, consta o suposto recolhimento a menos de ICMS devido na entrada de energia elétrica do estabelecimento consumidor ligado à rede básica, nos períodos compreendidos entre 31/01/2007 a 31/12/2011. Ocorre que, o Sistema Tributário Nacional desenvolveu mecanismos de limitação ao Poder da Administração Pública de exercer a tributação sobre os contribuintes atinentes ao lapso temporal do lançamento. Um desses mecanismos foi o instituto da decadência, *in casu*, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, através do qual, o ICMS, imposto sujeito a lançamento por homologação, tem o prazo decadencial estabelecido em cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Concluindo que o Estado da Bahia ao realizar o lançamento de parte do período de 2007, relativo aos meses de 31/01/2007 a 30/09/2007 lançou tributo já pago e cujo lançamento já fora homologado tacitamente, haja vista que já estava alcançado pela decadência, citando doutrina sobre o tema.

Destaca que a ciência do Auto de Infração somente se deu em 17/10/2012, observa a partir de uma simples operação aritmética que somente poderiam ser lançados pela Administração Tributária os tributos devidos nos períodos compreendidos dentro de cinco anos anteriores, ou seja, a partir de outubro de 2007.

Em relação ao mérito, na infração 01, aduz que não deve prosperar. Isto porque, o cerne da questão consiste em demonstrar que a alíquota aplicada fora sim a legalmente prevista, de 27%, portanto, recolhido integralmente o ICMS do período, relativo à entrada de energia elétrica no estabelecimento ligado à rede básica. De uma breve leitura, percebe-se que o fiscal fundamentou a suposta existência da infração numa premissa completamente equivocada de que o autuado teria aplicado à base calculada do ICMS uma fictícia alíquota de 12,96%. Entretanto, conforme se observa das Notas Fiscais de Entrada de Energia Elétrica ligado à rede básica, destacou-se a alíquota de 27%, prevista no RICMS vigente no período lançado, montante sobre o qual fora apurado e recolhido.

Esclarece que o cálculo efetuado pelo autuado apenas utilizou o percentual de 12,96% após a aplicação de fórmula gerada para o cálculo direto da redução da base de cálculo prevista no RICMS. Ou seja, simplificou a aplicação da alíquota de ICMS (27%) sobre uma base já reduzida, alcançando o percentual de 12,96%, que por sua vez se refere apenas à efetiva carga tributária final e não a utilização de alíquota, em seu sentido estrito, não prevista em Lei.

Assevera que se verifica no Demonstrativo de débitos, anexo 1 A, do Auto de Infração, é que o agente fiscal de forma inovadora utilizou de metodologia de cálculo equivocada e desprovida de substrato legal para apurar uma suposta diferença de ICMS a recolher desconsiderando a redução da base desde a origem da construção de seu cálculo, desprovido de amparo normativo.

Esclarece que não se estaria insurgindo contra a realização do *cálculo por dentro*, que é da natureza do ICMS, pois a questão é bem outra.

Tece comentários sobre base de cálculo e alíquota, citando doutrina sobre o tema e concluindo que, no que toca ao ICMS, o STF já se pronunciou pela constitucionalidade do cálculo do imposto por dentro, ou seja, fazendo-se incluir a base de cálculo propriamente dita o montante do próprio imposto (alíquota), para somente após se chegar à base de cálculo final sobre a qual será novamente aplicada a alíquota devida.

Aduz que se verifica que o cálculo utilizado pelo autuado para apurar o imposto devido representa exatamente o fator de carga tributária resultante da redução da base de cálculo em 52% prevista no Regulamento do ICMS, aplicado de forma concominada com a alíquota prevista para tal operação, transcrevendo os dispositivos abaixo:

RICMS/97

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;

Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

II - 25% nas operações e prestações relativas a:

i) energia elétrica;

Art. 16-A. As alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 15, com os produtos e serviços relacionados nos incisos II e IV do artigo anterior, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Destaca que o sistema tributário nacional prevê um emaranhado de normas e é tido como um dos mais complexos do mundo. Sendo assim, é da praxe contábil calcular-se o chamado “*fator de tributação*”, ou seja, o real fator de carga tributária, para que o montante do imposto devido em cada operação seja encontrado de forma direta evitando-se cálculos desnecessários e que só atravancaria a efetiva tributação e recolhimento do montante devido, assegurando que foi exatamente o que fora realizado pelo autuado.

Explica que prevê o ICMS 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 para operações com energia elétrica é de 25% somados 2% destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, o que representa uma alíquota final de 27 %. A partir de uma operação aritmética, tem-se que o fator de carga tributária pode ser encontrado pela aplicação da alíquota (27%) sobre o percentual da base de cálculo devida (48%), donde resulta o montante de 12,96 % do valor da operação como efetiva carga tributária suportada.

Salienta que o valor do fornecimento da energia elétrica ao ser dividido pelo coeficiente encontrado na expressão, implicará que seu resultado é o preço com o imposto embutido. Cita como exemplo, considere-se o valor total pago as empresas pelo uso da rede básica de R\$1.178.427,95, o ICMS a recolher deverá ser obtido da seguinte maneira:

$$R\$1.178.427,95/87,04\% = R\$1.353.892,41 \times 12,96\% = R\$175.464,46.$$

1.1- Fator de Carga Tributária.

$$1.2.1- \text{Tributável: } 48 \times 27 = 1296/100 = 12,96\%$$

$$1.2.2- \text{Não Tributável: } 52 \times 27 = 1404/100 = 14,04\%$$

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%).

$$R\$1.353.892,41 \times 52\% = R\$704.024,05$$

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

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

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

$$R\$1.353.892,41 \times 48\% = R\$649.868,35 \times 27\% = R\$175.464,46$$

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%.

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

Argumenta que como 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, denominada de base calculada, criando tão somente um percentual facilitador para o seu cálculo.

Frisa que em momento algum houve recolhimento de ICMS pelo autuado com utilização de alíquota não prevista em Lei. Houve sim aplicação direta da real carga tributária resultante da aplicação da alíquota prevista, em face da base de cálculo reduzida, tal como disposto do RICMS. É que se verifica do Parecer que acosta ofertado por Especialista em caso semelhante e planilha anexada, com a simulação da apuração de ICMS a recolher em situação hipotética, fls. 334 a 338.

Destaca que se verifica neste auto de infração o equívoco na metodologia de cálculo para apuração do ICMS/base reduzida, que acabou por resultar em valores maiores do que o que é efetivamente devido pelo autuado, ocasionando, afronta clara aos princípios da segurança jurídica e ainda da legalidade, tão consagrados no ordenamento jurídico brasileiro.

Salienta a necessária dos atos administrativos emanados por autoridades públicas, no exercício de suas funções institucionais, ao princípio da legalidade tributária, inculcado tanto pela Carta Maior, como pelo CTN, e, subsidiariamente, na Lei do ICMS e seu regulamento, no qual se ampara o AI enfrentado. Assim, no momento em que o auditor fiscal inova em sua metodologia de cálculo quando da aplicação da redução da base de cálculo, de forma não prevista em lei, resultando inclusive em aumento de carga tributária.

Destaca que o princípio da legalidade é o preceito constitucional programático essencial para a configuração do regime jurídico-administrativo, que vincula expressamente os atos administrativos emanados sob a perspectiva institucional do Estado Democrático de Direito.

Tece comentários sobre a atividade da Administração Pública e regras de Interpretação e Integração da Legislação Tributária, assunto explicado pela doutrina, especificamente pelos estudiosos da ciência denominada “hermenêutica jurídica”, tratadas de forma clara e direta nos arts. 107 a 112 no Código Tributário Nacional.

Sustenta que a “*integração*”, quando não existe norma específica aplicável ao caso concreto, sendo utilizada quando há uma omissão, quando há um vazio jurídico acerca de um caso determinado. Tecnicamente, diz-se que o aplicador do Direito constata a existência de uma lacuna, entretanto daí não se conclui que não é dado ao auditor fiscal praticar a integração da norma de forma a aumentar carga tributária. Isto posto, não cabe ao Agente Autuante apenas lavrar auto de infração imputando ao contribuinte o pagamento a maior de imposto e, para tanto, apresentando fórmula obscura de metodologia do cálculo da exação. Para tanto, é preciso que haja dispositivo legal que autorize o uso da metodologia (fórmula) indicada pelo autuante, haja vista que o lançamento é ato vinculado e adstrito ao princípio da legalidade.

Argumenta que, deste modo, não apresentado o dispositivo legal ou infralegal que regulamente o método para o cálculo do ICMS, tal como lançado no presente AI não há que se falar em pagamento a menor ocorrido, não merecendo melhor sorte uma tentativa de integração da norma pelo auditor fiscal cujos atos são condicionados por lei. Pensar de modo diverso é compactuar com a mácula constitucional e infraconstitucional de agente político, o que obsta de forma indelével os princípios e garantias fundamentais do cidadão e do contribuinte, valendo lembrar, neste ponto, tema já sumulado, de que a própria administração pública, diante do caso concreto, tem o poder de anular seus próprios atos, quando identifica perfeitamente o vício ali existente, recolocando nos trilhos a legalidade.

Ressalta que a Constituição Federal estabelece expressamente em seu art. 150 ser defeso à Administração Pública utilizar tributo com efeito de confisco. Todavia, a cobrança ora pretendida tem natureza puramente confiscatória, já que além do decréscimo patrimonial com o pontual adimplemento de sua obrigação tributária, o contribuinte está sendo compelido a dispor novamente de seu patrimônio para quitar o mesmo imposto, ainda que comprovada a autenticidade da base de cálculo utilizada e a integralidade dos valores recolhidos, citando doutrina sobre o tema.

Tece comentários sobre os princípios da moralidade administrativa e da capacidade contributiva.

Em relação a infração 02, diz reconhecer em parte a sua real ocorrência, contudo, no mesmo rumo do quanto debatido à exaustão, pugna pela sua improcedência, em face do erro in procedendo do lançamento que utilizou método de cálculo obscuro e desprovido de suporte legal para calcular o montante do imposto devido, em total afronta aos ditames da sistemática de recolhimento “por dentro” do ICMS, ferindo, portanto, o princípio da legalidade e a vinculação do ato administrativo aos termos da Lei, além do erro na aplicação da multa, vez que tipificada ao arrepio dos ditames da Lei 7.014/96.

Aduz que: Sem o intuito de redizer tudo quanto discorrido acima para refutar a Infração 01, cumpre infirmar que a presente infração fora lavrada ao arrepio da Lei, porquanto se utilizou de método obscuro para calcular o montante do ICMS devido 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.

Destaca que, se o fisco com o intuito de atender devidamente à suas finalidades precípuas se reveste de poderes e prerrogativas, é igualmente verdade que tais poderes devem ser mitigados pelas garantias constitucionais, as quais não podem ser desrespeitadas, sob pena de eivar de nulidade insanável sua atuação.

Diz que é incontestável a necessidade e importância da arrecadação de receitas tributárias para a concretização dos atos administrativos tendentes à promoção do bem-estar coletivo. Porém, há que se averiguar de que maneira o estado brasileiro exercem a atividade arrecadatória, e se seus atos manejam a legalidade, sem que dê ensejo ao arrepio da lei. Portanto, manter a cobrança do ICMS dos aludidos períodos seria ferir de morte todos os princípios já destacados, além de aniquilar com a capacidade contributiva da Autuado. Sendo assim, cumpre seja dada procedência à defesa administrativa para que seja relançado o crédito, utilizando-se o método de cálculo que representa a real carga tributária suportada pelo consumidor de energia elétrica. Por conseguinte, resultando num montante deveras menor a pagar no período lançado de 31/01/2009 a 31/08/2010 quando tenha o autuado figurado na posição devedora no Mercado de Curto Prazo junto à CCEE ou ao MAE.

Isto porque, não apresentado o dispositivo legal ou infralegal que regulamente o método para o cálculo do ICMS, tal como lançado no presente AI não há que se falar em pagamento da exação, uma vez que incerto e ilícito o lançamento, não merecendo melhor sorte uma tentativa de integração da norma pelo auditor fiscal cujos atos são condicionados por lei.

Neste mesmo diapasão impugnou a multa aplicada, a qual entende ser absurda, no percentual de 100% do montante devido a título de obrigação principal, destacando que não é possível aplicar o artigo 42, inciso IV, alínea “h” da Lei 7.014/96, por ser dispositivo equivocado para a natureza da operação com energia, ofendendo aos princípios da razoabilidade e vedação ao confisco.

Destaca que a limitação ao poder de tributar, previsto constitucionalmente, atrela-se igualmente ao critério de proporcionalidade da multa, cuja instituição, não fica ao alvedrio do legislador de forma ilimitada, violentando os princípios constitucionais tributários. Demais disso, cumpre denotar a total impropriedade ao aplicar-se multa tipificada em dispositivo de lei que não guarda relação com o suporte fático do presente Auto de Infração, isto porque, o Convênio ICMS nº 15/07, estabeleceu as regras a serem observadas pelos Agentes nas operações com energia elétrica realizadas no âmbito da CCEE, inovando em relação às obrigações a serem observadas quando

das liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE. Neste passo, estabeleceu a obrigatoriedade de emissão de notas fiscais:

- a) *pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora,*
- b) *pela entrada de energia elétrica, em caso de posição devedora.*

Observa que as operações realizadas no Mercado de Curto Prazo possui regramento específico, haja vista a peculiaridade da operação no âmbito da CCEE, decorrentes das posições (credora ou devedora), pelo excesso ou pela falta de energia elétrica contratada. Entendendo que não há como se aplicar legislação atinente às operações comuns que resultam no dever de recolher ICMS.

Assegura que, de fato, a infração 02 se refere a descumprimento de obrigação acessória referente à falta de emissão de nota fiscal de entrada nos meses em que a Autuada figurou na posição devedora perante a CCEE. Ocorre que, a obrigatoriedade da emissão da nota fiscal de entrada para essa situação tem previsão específica, de modo que verificado o descumprimento da obrigação acessória deve ser punido com aplicação da multa correlata, diversa daquela aplicada no presente caso.

Aduz que a fiscalização aplicou a penalidade prevista no art. 42, inciso IV, h, da Lei nº 7.014/96.

Frisa que a tipificação prevista na norma contempla as situações de “dar saída”, “entregar”, “transportar”, “receber” e “ter em estoque ou depósito” mercadoria desacobertada de documento fiscal. Todavia, o autuado não deu ensejo a qualquer destas situações. Isto porque, a única que poderia ser imputada é a de “receber” a energia elétrica desacobertada de documento fiscal, mas, conforme legislação retrocitada, não há obrigatoriedade para o fornecedor da energia de emitir documento, até porque, nos casos das liquidações feitas pela CCEE não há como se identificar quem foi o fornecedor ou o consumidor. Assim, muito embora não existam quaisquer dúvidas sobre a conceituação da energia elétrica como mercadoria, no caso dos autos não se trata de receber energia sem documentação fiscal, mas sim da ausência da nota fiscal de entrada.

Afirma que cabível seria a Multa Isolada prevista no art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96.

Requer a realização de perícia e a junta posterior de documentos fiscais, tecendo comentários sobre verdade material, citando doutrinas e jurisprudência de outro tribunal.

Argumenta que, considerando o exíguo prazo para apresentação da presente defesa administrativa, bem como os princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, reitera o pedido de juntada posterior dos documentos que se fizerem necessários para a realização da perícia requerida e para o deslinde da questão, especialmente as notas fiscais, os comprovantes de recolhimento do ICMS e os livros fiscais/contábeis do período, do que demonstram o integral recolhimento do ICMS devido, por conseguinte, a improcedência do Auto de Infração.

Ao final, requer:

a) Seja acolhida a preliminar aventada, para declarar nulo o lançamento, pela iliquidez do crédito lançado, haja vista a decadência de parte do período lançado, ou seja, por carecer de exigibilidade; portanto, em total descumprimento aos requisitos formais de validade.

b) Ultrapassada a nulidade acima apontada, seja julgado improcedente.

Caso ainda assim não entendam, requer:

1-sejam excluídos os períodos da Infração 01 carcomidos pela decadência;

2-seja aplicada a metodologia de cálculo do ICMS por dentro, utilizando-se o real fator de carga tributária (12,96%), diminuindo o montante final a pagar;

3-seja aplicada a multa no importe de 10% à infração 02, conforme previsão legal.

Requeru, ainda, provar o alegado por todos os meios admitidos, mormente a prova pericial requerida, fundada nos artigos 123, § 3º e 145 do RPAF, pleiteando, especialmente, a realização de

diligência por fiscal estranho ao feito, para que realize novo levantamento e apuração da real base de cálculo para uma eventual incidência do ICMS.

Os autuantes, em sua informação fiscal, fls. 344 a 359, ressaltam que quanto aos valores cobrados relativamente ao período de janeiro a setembro de 2007, incorre em equívoco a autuada ao pugnar pela declaração de decadência, uma vez que o Código Tributário do Estado da Bahia fixa período decadencial distinto daquele previsto no CTN. De fato, embora este último diploma normativo fixe o marco temporal de cinco anos após a ocorrência do fato gerador, essa regra somente se aplica na hipótese de vácuo legal, conforme § 4º do art. 150. Acontece que o legislador baiano tratou de prever prazo distinto para efetivação do lançamento, conforme § 1º do art. 28 do Código Tributário do Estado da Bahia. Assim, a norma especial, contida no código baiano, afasta a incidência da norma genérica, prevista no CTN. O que leva a concluir que no dia 04/10/2012 (data da lavratura do auto de infração) não havia ainda ocorrido a decadência do direito de lançar o crédito relativo às aquisições feitas entre janeiro e setembro de 2007, o que somente se daria em janeiro de 2013, nos termos do § 1º do art. 28 acima citado.

No mérito, em relação a infração 01, explicitaram a operação aritmética que dá origem ao cálculo do imposto nas operações sujeitas à incidência do ICMS.

Aduzem que o ICMS não é um imposto de magnitude absoluta, pelo contrário, sua grandeza guarda relação de proporcionalidade com o valor das mercadorias objetos da operação que lhe dá vida, a circulação. O tributo estadual citado, por isso, não é uma variável original, mas um montante que resulta do produto de dois outros institutos jurídico-tributários: a base de cálculo e a alíquota. Com fins didáticos, sua dimensão quantitativa poderia ser expressa numa fórmula básica, traduzida adiante: $ICMS = BC * ALÍQ$ - Onde, BC = base de cálculo e $ALÍQ$ = alíquota aplicável à operação

Aduzem que a legislação baiana definiu a alíquota de 27%, conforme art. 16, inciso II, alínea “i” da Lei 7.014/96, combinado com o art. 16-A, caput desse mesmo diploma normativo.

Entendem que não há, portanto, que se discutir acerca da alíquota aplicável uma vez que o legislador assumiu para si a tarefa de fazê-lo, em atendimento à CF/88. Dizem que a autuada não esboçou qualquer divergência em relação à alíquota prevista em lei, tendo concordado com o índice de 27%.

Quanto à base de cálculo aplicável às operações com energia elétrica, esclarecem que é necessário combinar vários diplomas legislativos distintos para chegar à norma reguladora da situação fática sob exame, pois a CF/88, a Lei Complementar 87/96, a Lei 7.014/96 e o RICMS/97 dispõem de preceitos relativos à matéria que, concatenados, delimitarão o quadro normativo ao qual se subsumirão os fatos em destaque, transcrevendo trechos dos citados dispositivos.

Concluem que emerge da leitura dos dispositivos que a base de cálculo nas operações com energia elétrica goza de um tratamento específico, pelo qual se impõe a sua redução em 52%.

Destacam que a associada à regra da redução da BC, coexistem duas outras normas incidentes sobre o processo de formação da base de cálculo, quais sejam, a primeira, que a define como sendo o valor da operação e a segunda, que estabelece que o montante do imposto deve compor a sua própria BC. Sem a conjugação destes três comandos normativos não é possível chegar à regra de formação da BC nas operações com energia elétrica.

Analysaram as duas metodologias utilizadas (pela empresa e pelo fisco) para apuração do imposto incidente sobre a operação em comento, destacando que o cerne da questão está relacionado às diferentes formas de se apurar o imposto incidente nas operações de prestação de serviço de transmissão e de conexão (do estabelecimento autuado) à rede básica do sistema nacional de energia elétrica. De fato, a fiscalização fez uso de uma metodologia de apuração do ICMS, nas operações com energia, distinta daquela aplicada pelo autuado, o que resultou em montante de imposto apurado maior que o lançado pelo contribuinte.

Frisam que a própria autuada o admite quando anexa um quadro comparativo à folha 340 do presente processo.

Reproduziram um breve resumo no qual procuraram evidenciar a diferença entre as duas metodologias:

CÁLCULO DA EMPRESA:

$$ICMS = VO / (1-FT) * (1-PRBC) * ALIQ$$

Onde:

ICMS = imposto apurado

VO = valor da operação sem imposto

FT = fator de tributação

PRBC = percentual de redução da base de cálculo

ALIQ = alíquota

CÁLCULO DA FISCALIZAÇÃO:

$$ICMS = VO / (1-ALIQ) * (1-PRBC) * ALIQ$$

Onde:

ICMS = imposto apurado

VO = valor da operação sem imposto

ALIQ = alíquota

PRBC = percentual de redução da base de cálculo

Destacam que a única diferença entre as duas fórmulas acima exibidas reside no fato de que o fisco faz uso da alíquota (ALIQ) para embutir o ICMS na própria base de cálculo, enquanto que a empresa faz uso do “fator de tributação (FT)”, variável cuja origem não foi explicada, mas atribuída (pelo autuado) ao que denomina de “PRAXE CONTÁBIL”, conforme referência contida na folha 293, quinto parágrafo, linha 16 do presente processo.

Aduzem que da análise detalhada das duas fórmulas está a indicar que ambas as metodologias 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).

Afirmam que ambas as fórmulas coincidem na segunda e na terceira fase, pois fazem uso dos mesmos indicadores, os quais apresentam idêntica ordem de grandeza matemática, não resultando, por conseguinte, em qualquer diferença no cálculo empreendido.

Afirmam que o problema se encontra na primeira fase, na técnica utilizada para embutir o imposto na própria base de cálculo, em cumprimento ao comando normativo contido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” da CF/88.

Assim, enquanto o fisco divide o valor da operação por 0,73 (resultado da seguinte subtração: 1,00 - 0,27) para chegar à base de cálculo na primeira fase (antes, ainda, de aplicar o benefício da redução de 52%), a empresa, por sua vez, faz a divisão do valor da operação por 0,8804 (resultado da seguinte subtração: 1,0000 - 0,1296), na mesma primeira fase.

Salientam que a questão em debate só merece atenção nas hipóteses em que a operação mercantil transcorre sem tributação, sendo (seja lá por que motivo) postergado o momento de lançamento e recolhimento do tributo, para a chegada da mercadoria ao seu destino, ou seja, para a entrada subsequente no estabelecimento destinatário. Quando tal ocorre, surge a necessidade de se discutir a técnica mediante a qual se deve embutir o ICMS, tomando-se como ponto de partida um determinado valor (considerado hipoteticamente como R\$100,00), contido no documento fiscal que serviu para dar trânsito à mercadoria até o seu destino.

Defendem que (na situação em análise) o único meio adequado de inserir esse tributo, de maneira que integre a própria base, é dividir o valor da operação (a qual se encontra sem

imposto) pela diferença entre a unidade e o percentual da alíquota aplicável à operação. Assim, considerando que o valor da operação é R\$100,00 e a alíquota aplicável é 27%, deve proceder à divisão de R\$100,00 por 0,73 ($1,00 - 0,27$). Agindo assim, obteríamos um quociente de R\$136,99, o qual geraria um imposto de R\$36,99 de ICMS como produto de sua multiplicação por 27%.

Concluem que a alíquota legalmente prevista para a operação representa a variável determinante para a apuração do montante de imposto devido, já que, para se encontrar a base de cálculo, deve-se tomar como ponto de partida o valor percentual da alíquota.

Asseguram que o único motivo de haver divergência entre o cálculo da fiscalização e o da empresa, pois esta última fez uso de uma outra variável para inserir o ICMS na própria base de cálculo: *O FATOR DE TRIBUTAÇÃO*. Essa grandeza não foi, contudo, explicitada. Nem sua origem legal, nem tampouco sua lógica construtiva, a qual cabe ao contribuinte autuado.

Entende ser inconsistente qualquer interpretação jurídica em matéria de benefício fiscal que possa ir além do texto legislativo, já que o art. 111, inciso I do CTN resultaria malferido.

Destacam que nem se pode invocar o uso de analogia ou de um suposto “bom senso” sem obter um resultado interpretativo que se choque frontalmente com o § 2º do art. 108 do mesmo diploma legal já citado.

Ressaltam que os dispositivos legais acima citados são reveladores do rigor com que devem ser tratadas as normas exonerantes de tributo, não havendo qualquer espaço de manobra para tratamento desigual perpetrado pelo aplicador da norma. Para que possamos trilhar um itinerário hermenêutico compreensível, faz-se imperioso, por conseguinte, ter contato com o texto normativo que instituiu o benefício fiscal da redução da base de cálculo para o setor industrial, pivô de toda a celeuma. O RICMS (aprovado pelo Decreto 6.284/97) prevê o benefício fiscal citado, em seu art. 80, inciso I, alínea “a”, o qual reproduziram.

Destacam que considerando a fórmula básica citada páginas atrás ($ICMS = BC * ALÍQ$), é de se esperar que a redução de base de cálculo, prevista na norma acima, venha a repercutir no imposto apurado, de forma a reduzi-lo na mesma proporção em que se deu a redução da base de cálculo, ou seja, em 52%.

Quantificaram, então, o efeito que a aplicação do benefício traz, analisando a proporção em que foi reduzido o ICMS em cada uma das duas metodologias.

Inicialmente, calcularam a quantidade de imposto existente em uma operação normal com energia elétrica, sem qualquer benefício fiscal. Ou seja, apuramos o ICMS devido na ausência do benefício de redução de base de cálculo de 52%.

Consideram, por hipótese, uma operação pré-existente, desonerada do imposto e a operação atual, para a qual necessitaram embutir o tributo em referência, a partir da seguinte fórmula:

$$ICMS = VO / (1 - ALÍQ) * ALÍQ$$

Onde:

$ICMS$ = imposto apurado

VO = valor da operação sem imposto

$ALÍQ$ = alíquota

Para um VO (valor da operação sem imposto) equivalente a R\$100,00, teremos um imposto apurado na forma a seguir:

$$ICMS = 100,00 / (1 - 0,27) * 0,27$$

$$ICMS = 136,99 * 0,27$$

$$ICMS = 36,99$$

Esclarecem que levando a termo o intento de avaliar a repercussão quantitativa do benefício fiscal em exame, junto ao imposto originalmente devido (se não houvesse a redução da base de cálculo), vai abaixo o cálculo do ICMS devido, em cada uma das duas metodologias propostas.

Inicialmente, apresentaram como a redução de ICMS ocorre com a aplicação do método defendido pelos prepostos fiscais, conforme a seguir.

CÁLCULO DA FISCALIZAÇÃO:

$$ICMS = VO / (1-ALÍQ) * (1-PRBC) * ALIQ$$

Onde:

ICMS = imposto apurado

VO = valor da operação sem imposto

ALIQ = alíquota

PRBC = percentual de redução da base de cálculo

$$ICMS = 100 / (1-0,27) * (1-0,52) * 0,27$$

$$ICMS = 100 / (0,73) * (0,48) * 0,27$$

$$ICMS = 136,99 * 0,48 * 0,27$$

$$ICMS = 65,76 * 0,27$$

$$ICMS = 17,75$$

Constataram, conforme acima, que a operacionalização do benefício de redução de 52% na base de cálculo, nas operações com energia elétrica, repercute numa queda do ICMS devido de R\$36,99 (sem benefício) para R\$17,75 (com benefício), utilizando a metodologia adotada pela fiscalização. Comparando R\$17,75 (o imposto reduzido) com R\$36,99 (o imposto sem redução), podemos constatar que o uso do método proposto pelos autuantes reduz a tributação sobre a circulação da energia elétrica em 52%, exatamente na mesma proporção em que se dá a redução da base de cálculo da operação prevista em lei.

Prosseguindo, apresentaram o efeito do benefício fiscal no imposto, utilizando a metodologia proposta pela autuada, nos termos a seguir.

CÁLCULO DA EMPRESA:

$$ICMS = VO / (1-FT) * (1-PRBC) * ALIQ$$

Onde:

ICMS = imposto apurado

VO = valor da operação sem imposto

FT = fator de tributação (12,96%, segundo a autuada)

PRBC = percentual de redução da base de cálculo

ALIQ = alíquota

$$ICMS = 100 / (1-0,1296) * (1-0,52) * 0,27$$

$$ICMS = 100 / (0,8704) * (0,48) * 0,27$$

$$ICMS = 114,89 * 0,48 * 0,27$$

$$ICMS = 55,15 * 0,27$$

$$ICMS = 14,89$$

Observam que como se pode constatar acima, a operacionalização do benefício de redução de 52% na base de cálculo, nas operações com energia elétrica, repercute numa queda do ICMS devido de R\$ 36,99 (sem benefício) para R\$14,89 (com benefício), utilizando a metodologia adotada pela empresa.

Argumentam que comparando R\$14,89 (o imposto reduzido) com R\$36,99 (o imposto sem redução), constata que o uso do método proposto pela autuada reduz a tributação sobre a circulação da energia elétrica em 59,75%, numa proporção muito superior àquela em que se dá a redução da base de cálculo da operação, prevista em lei. Evidencia-se, portanto, que o uso da técnica proposta pelo autuado leva a uma redução do imposto em quase 60%, acusando uma desproporção entre o que aponta o legislador (52%) e aquilo que se verifica de fato (60%).

Afirmam que não há, em toda a legislação do ICMS baiano, qualquer regra legislativa que dê respaldo a essa forma de cálculo praticada pela autuante. Nem mesmo uma suposta interpretação equitativa (vedada pelo citado § 2º do art. 108 do CTN), poderia ser invocada para justificar tão larga e benevolente “leitura” do RICMS/97.

Quanto a infração 02, em relação a de nulidade pelo uso de metodologia não prevista em lei, aduzem que não deve prosperar uma vez que o cálculo utilizado pelos autuantes se estriba no mais rigoroso critério legislativo, devidamente explicitado, em detalhes, linhas atrás, na informação fiscal relativa à infração 01.

Quanto ao “fator de tributação” como método de apuração do imposto devido (defendido pela autuada), reafirmam tudo o quanto já fora dito para a infração 01, mais especificamente acerca da “técnica de inserção do ICMS na própria base de cálculo” bem como da “desproporcionalidade entre a redução da base de cálculo (proposta pela empresa) e a redução do ICMS”.

Quanto ao pleito de alteração do enquadramento da multa, entendem que o inciso X da Lei 7.014/96 somente é aplicável para as hipóteses em que o ato infracional não resulte em descumprimento de obrigação principal, o que *in casu* não ocorre. De fato, para todas as infrações previstas que resultam em ausência ou recolhimento a menor, o legislador previu uma multa, graduada em relação de proporcionalidade com o tributo suprimido, como são exemplos os tipos previstos nos incisos I a V do art. 42 da Lei 7.014/96.

Ressaltam que, diferente, porém, é a situação dos fatos objetos da presente autuação, pois o autuado não apenas deixou de emitir os documentos fiscais correspondentes, mas se omitiu de fazer o lançamento e recolhimento do imposto previsto na legislação de regência. Por isso, a ela deve ser aplicada a multa prevista na alínea “h” do inciso IV do art. 42 da Lei 7.014/96.

Ao final, opinam pela procedência da autuação.

Às folhas 363 a 376, o autuado apresentou nova manifestação defensiva, fls. 363 a 376 reiterando seus argumentos, citando a Instrução Normativa nº 34 de 1993.

VOTO

Inicialmente, em relação a arguição de inconstitucionalidade à cobrança e a multa aplicada, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Não pode ser acolhida a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuante expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descrevem as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Quanto ao pedido de perícia, formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, “a” e “b”, do RPAF/99.

Em relação à alegação defensiva de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos gerados ocorridos período de 31/01/2007 a 30/09/2007, não pode ser acolhida, pelos motivos que passo a expor.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial, nos lançamentos tributários sujeitos à homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, como no caso do ICMS, quando do pagamento antecipado, o ente tributante dispõe de cinco anos para realizar o lançamento ou homologação, nos termos do artigo 150 do CTN - Código Tributário Nacional.

Observo que o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos do artigo acima citado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento integral do tributo devido, não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo fora apurado e recolhido de acordo com lei, ou seja, o pagamento integralmente do valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos não existentes na lide em questão.

Na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco, artigo 149 do CTN, sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o consequente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser argüida a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN.

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Assim, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, o fisco teria até o dia 31/12/2012 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 04/10/2012 não se configurou a decadência.

Superada as questões preliminares, no mérito propriamente dito, na infração 01 é imputado ao autuado ter recolhido a menos ICMS, incidente sobre a conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento consumidor ligado à rede básica, em decorrência de erro na determinação da Base de Cálculo, ao integrar a título do montante desse tributo, apenas, 12,96% sem a devida previsão em lei, ao invés de aplicar a alíquota estabelecida

de 27%, para a mencionada operação. Consta queide ANEXO 1.A – DEMONST. DE DÉBITO – ONS, integrante do respectivo processo, no qual contém a metodologia de cálculo para apuração do ICMS devido, cujo valor está expresso na coluna DIFERENÇA (f). Por sua vez na infração 02 é imputado ao autuado ter deixado 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. Vide ANEXO 1.B – DEMONST. DE DÉBITO – CCEE, integrante do respectivo processo, no qual contém a metodologia de cálculo para apuração do ICMS devido, cujo valor está expresso na coluna DIFERENÇA (f).

Em sua defesa, além das questões já analisada acima, o sujeito passivo sustenta que o valor apontado na infração 01 não é devido, enquanto que o valor da infração 02 não o indicado na autuação, argumentando que a legislação do ICMS 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 para operações com energia elétrica é de 25% somados 2% destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, o que representa uma alíquota final de 27%. A partir de uma operação aritmética, tem-se que o fator de carga tributária pode ser encontrado pela aplicação da alíquota (27%) sobre o percentual da base de cálculo devida (48%), donde resulta o montante de 12,96% do valor da operação como efetiva carga tributária suportada. Salienta que o valor do fornecimento da energia elétrica ao ser dividido pelo coeficiente encontrado na expressão, implicará que seu resultado é o preço com o imposto embutido.

Argumenta que como 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, denominada de base calculada, criando tão somente um percentual facilitador para o seu cálculo.

Ao finalizar sua peça defensiva, o autuado requer que seja aplicada a metodologia de cálculo do ICMS por dentro, utilizando-se o real fator de carga tributária (12,96%), diminuindo-se o montante final a pagar.

Por sua vez, os autuantes destacam que o ICMS não é um imposto de magnitude absoluta, pelo contrário, sua grandeza guarda relação de proporcionalidade com o valor das mercadorias objetos da operação que lhe dá vida, a circulação. O tributo estadual citado, por isso, não é uma variável original, mas um montante que resulta do produto de dois outros institutos jurídico-tributários: a base de cálculo e a alíquota.

Aduzem que a legislação baiana definiu a alíquota de 27%, conforme art. 16, inciso II, alínea “i” da Lei 7.014/96, combinado com o art. 16-A, caput desse mesmo diploma normativo, entendendo que não há que se discutir acerca da alíquota aplicável uma vez que o legislador assumiu para si a tarefa de fazê-lo, em atendimento à CF/88. Dizem que a autuada não esboçou qualquer divergência em relação à alíquota prevista em lei, tendo concordado com o índice de 27%.

Quanto à base de cálculo aplicável às operações com energia elétrica, esclarecem que precisa combinar vários diplomas legislativos distintos para chegar à norma reguladora da situação fática sob exame, pois a CF/88, a Lei Complementar 87/96, a Lei 7.014/96 e o RICMS/97 dispõem de preceitos relativos à matéria que, concatenados, delimitarão o quadro normativo ao qual se subsumirão os fatos em destaque, concluindo que emerge da leitura dos dispositivos que a base de cálculo nas operações com energia elétrica goza de um tratamento específico, pelo qual se impõe a sua redução em 52%.

Destacam que a única diferença entre as duas fórmulas acima exibidas reside no fato de que o fisco faz uso da alíquota (ALIQ) para embutir o ICMS na própria base de cálculo, enquanto que a

empresa faz uso do “fator de tributação (FT)”, variável cuja origem não foi explicada, mas atribuída (pelo autuado) ao que denomina de “PRAXE CONTÁBIL”.

Portanto, do breve resumo acima, da impugnação e da informação fiscal, resta claro que não existe lide em relação a alíquota aplicada nas infrações em tela, qual seja 27%. Fato acolhido pelo autuando e pelos autuantes, de acordo com o definido pela legislação baiana, conforme art. 16, inciso II, alínea “i” da Lei 7.014/96, combinado com o art. 16-A, caput desse mesmo diploma normativo, reproduzido a seguir, “*in verbis*”:

“Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

...

II - 25% nas operações e prestações relativas a:

...

i) energia elétrica;

...

Art- 16-A. As alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 15, com os produtos e serviços relacionados nos incisos II, IV e V do artigo anterior, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

...”

De igual forma, concordam o autuado e os autuantes, que em ambas as situações consignas nas infrações (01 02) em tela existe a previsão legal dos benefícios fiscal da redução da base de cálculo em 52%.

Analisando a legislação que regulamenta a matéria resta clara que a redução prevista é, apenas e exclusivamente, para a base de cálculo, não existindo não previsão de redução de alíquota, conforme abaixo:

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;

b) destinada à atividade hoteleira, excetuada a atividade de motel, enquadrado na

Classificação Nacional de Atividades Econômicas/Fiscal (CNAE-Fiscal) sob os códigos 5511-5/03 e 5512-3/03;

c) destinada à atividade hospitalar enquadrada na CNAE-Fiscal sob o código 8610-1/01.

Como bem destacaram os autuantes, analisando as duas metodologias utilizadas (pela empresa e pelo fisco) para apuração do imposto incidente sobre a operação em comento, destaco que o cerne da questão está relacionado às diferentes formas de se apurar o imposto incidente nas operações. De fato, a fiscalização fez uso de uma metodologia de apuração do ICMS, nas operações com energia, distinta daquela aplicada pelo autuado, o que resultou em montante de imposto apurado maior que o lançado pelo contribuinte.

Sem sobra de dúvidas, a única diferença entre as duas fórmulas reside no fato de que o fisco faz uso da alíquota (ALIQ) para embutir o ICMS na própria base de cálculo, enquanto que a empresa faz uso do “fator de tributação (FT)”, variável cuja origem não foi explicada, mas atribuída (pelo autuado) , ...ao que denomina de “PRAXE CONTÁBIL”.

Da análise detalhada das duas fórmulas está a indicar que ambas as metodologias seguem o mesmo itinerário, qual seja, embutir o ICMS na própria base de cálculo (primeira fase), reduzir a base de calculo (segunda fase) e aplicar a alíquota (terceira fase). Ambas as fórmulas coincidem na segunda e na terceira fase, pois fazem uso dos mesmos indicadores, os quais apresentam idêntica ordem de grandeza matemática, não resultando, por conseguinte, em qualquer diferença no cálculo empreendido.

O problema se encontra na primeira fase, na técnica utilizada para embutir o imposto na própria base de cálculo, enquanto o fisco divide o valor da operação por 0,73 (resultado da seguinte subtração: 1,00 - 0,27) para chegar à base de cálculo na primeira fase (antes, ainda, de aplicar o benefício da redução de 52%), a empresa, por sua vez, faz a divisão do valor da operação por 0,8804 (resultado da seguinte subtração: 1,0000 - 0,1296), na mesma primeira fase.

Cabe registrar que essa mesma matéria foi objeto de lavratura de outro Auto de Infração, AI 298574.0005/12-7, lavrado contra o mesmo contribuinte, resultante de fiscalização realizada pelos mesmos autuantes, o qual foi examinado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal (a qual posteriormente julgou o referido PAF em 15/08/2013) a qual baixou o PAF em diligência para que houvesse manifestação da PGE/PROFIS, conforme solicitação abaixo reproduzida:

“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.

Analisando 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:

Autuantes:

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

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 autuantes 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 versos 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 a PGE/PROFIS se manifesta, inclusive após exame da *IN 34/93*, além dos demais dispositivos legais que envolvem a matéria, dizendo, expressamente, assistir razão aos autuantes, 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, concluiu PGE/PROFIS, *in verbis*:

Entendo, assim, que o modus operandi dos Autuantes está em conformidade com a legislação tributária vigente.

Acolho integralmente o posicionamento da Douta PGE/PROFIS, por entender não restar dúvida de que a alíquota prevista é de 27%, a qual deve ser utilizada para apuração da base de cálculo do ICMS, pois é a correta e legal tributação para o caso, 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 nos levantamentos fiscais que embasam as imputações.

Cabe registrar que o Parecer Jurídico-Tributário acostado pela defesa, confunde “alíquota” com “carga tributária”, quando são institutos jurídico-tributário distintos. Sendo alíquota o percentual legal que aplicado ao valor da operação se apura a carga tributária que é o valor do tributo incidente sobre a operação. No caso em lide, a alíquota 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.

Relativamente ao pedido defensivo para alteração do enquadramento da multa proposta pelos autuantes, para o inciso IX da Lei 7.014/96, o mesmo não pode ser acolhido, pois tal penalidade somente é aplicável para as hipóteses em que a irregularidade praticada pelo sujeito passivo não resulte em descumprimento de obrigação principal, o que não é o caso em lide. As situações objetos da presente autuação são diferentes, pois o autuado não apenas deixou de emitir os documentos fiscais correspondentes, mas se omitiu de fazer o lançamento e recolhimento do imposto previsto na legislação de regência. Por isso, a ela deve ser aplicada a multa prevista na alínea “h” do inciso IV do art. 42 da Lei 7.014/96.

Não resta dúvida que para todas as infrações previstas que resultam em ausência ou recolhimento a menos, a legislação do ICMS estabelece uma graduada em relação de proporcionalidade com o tributo suprimido e forma como tenha ocorrido, como são exemplos os tipos previstos nos incisos I a V do art. 42 da Lei 7.014/96.

No tocante a Portaria citada pela defesa, devo ressaltar que a mesma não autoriza ao autuado utilizar o *fator de carga tributária – FCT* para apuração da referida Base de Cálculo da operação.

Portanto, por tudo que foi exposto, concluo que 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 autuado 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.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298574.0006/12-3**, lavrado contra **CIA DE**

FERRO LIGAS DA BAHIA FERBASA, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.172.410,29**, acrescido das multas de 60%, sobre R\$4.033.140,15 e de 100% sobre R\$139.270,14, previstas no art. 42, II, “a” e IV, “h”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO –JULGADOR