

A. I. Nº - 273167.0002/12-2
AUTUADO - GERDAU AÇOS LONGOS S/A
AUTUANTES - LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA, JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO e
LUCIANA MATHIAS DE ALMEIDA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 27/09/2013

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0220-03/13

EMENTA: ICMS. [ENERGIA ELÉTRICA] BASE DE CÁLCULO. DESPESAS ACESSÓRIAS. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. O método desenvolvido pelo impugnante para contestar a apuração efetuada no levantamento fiscal pelos autuantes não se alicerçou na expressa determinação de redução de 52% da base de cálculo, já que o dispositivo legal não invocou para o seu cálculo a interveniência de conceitos utilizados pelo autuado em seu demonstrativo, tais como: alíquota efetiva e carga tributária sobre preço com ICMS. O que implicou apuração do imposto com valor de redução da base cálculo superior ao percentual determinado expressamente pelo art. 80 do RICMS-BA/97, o que é expressamente vedado pelo art. 111 do CTN. Infração subsistente. **b)** FALTA DE INCLUSÃO E DE RECOLHIMENTO. TUST E ENCARGOS SETORIAIS. Devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, nas operações de fornecimento de energia elétrica, a Conexão e a TUST - Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão. A legislação de regência do ICMS atribui ao consumidor de energia elétrica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão e distribuição nas entradas de energia elétrica no seu estabelecimento. A Conexão e a TUST constituem despesas acessórias da operação de fornecimento]. Os valores exigidos [ICMS sobre Conexão e a TUST] referentes ao período de janeiro/2007 a dezembro/11 estão amparados pelas regras contidas no Convênio ICMS 117/04 celebrado em 10/12/04 com efeitos a partir de 1º/01/05. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 19/11/2012, exige ICMS no valor de R\$5.349.125,19 em decorrência do cometimento das seguintes infrações.

Infração 01 - Recolhimento a menos do ICMS incidente sobre a conexão e uso do Sistema 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, nos meses janeiro de 2007 a dezembro de 2011. Exigido valor de R\$5.280.686,10, acrescido da multa de 60%. Consta que a “Empresa deixou de agregar à base de cálculo do imposto os valores relativos a encargos setoriais, além de ter se utilizado, erroneamente, da alíquota de 12,96% para incluir o ICMS na própria base de cálculo.”

Infração 02 - Falta de recolhimento do 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, nos meses de março, abril, junho, julho e outubro de 2008, fevereiro de 2009, março a agosto de 2010 e junho de 2011. Exigido valor de R\$68.439,09, acrescido da multa de 100%.

O autuado, por meio de advogados com procuração às fls. 210 a 244, apresenta impugnação às fls. 200 a 231.

Depois de observar a tempestividade da defesa o impugnante alinha as seguintes ponderações.

Infração - 01.

Inicialmente afirma que a inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão - TUST e demais encargos setoriais(CCC, CDE, PROINFA, etc.) na base de cálculo do ICMS, tal tentativa de exação não encontra albergue no Ordenamento pátrio, haja vista não guardar a mesma relação alguma para com o fato gerador do ICMS insculpido na regra matriz constitucional, como será amplamente demonstrado no correr da presente impugnação administrativa, com todo respeito a entendimentos opostos, por mais fiscalistas que se revelem.

Alinhava algumas definições e conceitos sobre a energia elétrica e o seu fornecimento. Colaciona definições de energia elétrica sob o prisma da conceituação jurídica da lavra de, Clever M. Campos e de Walter T. Álvares para esclarecer que a energia - fenômeno físico - utilizada por determinado consumidor com vantagens econômicas faz surgir um novo fenômeno jurídico denominado eletricidade ou energia elétrica. Frisa que antes deste consumo efetivo e consequente repercussão econômica não há falar-se em energia elétrica e só esta revela condição de compor a base de cálculo do imposto em questão, diante da sua repercussão econômica.

Destaca que Clever M. Campos considerar a energia elétrica como composta de três elementos básicos: a) o fenômeno físico da eletricidade; b) a utilização de corrente elétrica e consequente energia elétrica; c) a repercussão econômica. Sustenta que estes são os elementos primordiais que, uma vez conjugados, corporificam o conceito de eletricidade para fins de Direito, resultando no conceito jurídico de energia elétrica. Diz resultar tal compreensão pelo fato de não ser o fenômeno físico (rede energizada, *e.g.*) de interesse do Direito, mormente o tributário, *mas tão somente a sua disciplina enquanto fenômeno capaz de repercutir nas relações econômicas concernentes à sua utilização*(repercussão econômica).

Menciona que, na forma do artigo 83, da Lei 10.406/02 a energia elétrica é considerada enquanto bem móvel e que da mesma forma definia a energia elétrica o RICMS-BA/97, no §4º, do artigo 1º.

Revela que sendo um bem móvel, os direitos reais atinentes às operações jurídicas realizadas com a energia elétrica somente se consolidam, consoante a combinação dos artigos 1.226 e 1.267 da norma material Civil, com a sua *tradição*, ou seja: no momento em que o bem móvel - energia - passa da esfera de domínio da empresa concessionária ou fornecedora para a esfera jurídica do consumidor final com a sua consequente utilização.

Assegura que o Poder Constituinte achou por bem, visando afastar divergências acerca da incidência do ICMS, sendo o mesmo o imposto de maior relevância para a manutenção da Federação com o custeio dos Estados, disciplinar exaustivamente a hipótese de incidência do tributo em voga, Neste sentido, especificamente no que tange às operações de circulação envolvendo *energia elétrica*, a hipótese de incidência da exação encontra-se insculpida no artigo 155, inciso II, §3º, da CF/88, que reproduz.

Recorre aos ensinamentos de Bernardo Ribeiro de Moraes ao tratar da hipótese de incidência e do princípio da estria legalidade tributária para destacar que é com a existência da hipótese de incidência, prevista em lei anterior à ocorrência do fato gerador, que se supre a necessidade

Constitucional da estrita legalidade tributária. Asseverando que este princípio norteador, somente persiste e existe relação jurídica tributária se previamente definida em lei e estritamente dentro dos seus limites, art. 150, I da CF/88.

Afirma que a aceção mais acurada da doutrina pátria, ora representada por Horácio Villen Neto é de que são “atos ou negócios jurídicos em que ocorre a transmissão de um direito”.

Destaca também a definição jurídica do termo circulação, segundo Geraldo Ataliba: “Circular significa para o Direito mudar de titular. Pontificando que se um bem ou mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos”.

Assevera que somente é passível de incidência do ICMS o negócio jurídico no qual ocorra a transmissão de um direito, condicionado a incidência, ainda, ao momento no qual tal tradição venha a ocorrer no mundo fenomênico e somente sobre a mesma. Sustenta que negócios jurídicos nos quais não ocorra a efetiva tradição onerosa do bem não se encontram dentro dos lindes constitucionais da regra-matriz de incidência, configurando, por tal motivo, hipótese de não incidência tributária.

Menciona que no caso da energia elétrica, dadas suas peculiaridades, a eleição da saída da eletricidade - energia elétrica - de suas fontes de geração ou transmissão não se demonstra adequada para o desiderato da incidência. Observa que a saída ocorre sem discriminação do seu usuário, uma vez que a corrente flui pelas linhas de transmissão em condições de ser consumida por quem quer que a elas tenha acesso. Esclarece que o negócio jurídico travado entre as geradoras de energia, as transmissoras e as concessionárias (distribuidoras propriamente ditas) somente se aperfeiçoa no ato da entrega efetiva da energia presente na rede de distribuição ao consumidor final (consumidor livre no caso concreto).

Revela que a geradora não vende a energia para a transmissora que por sua vez não vende a energia para a distribuidora, uma vez tratar-se de um sistema integrado de caixa único regulado pela ANEEL com a participação do Mercado Atacadista de Energia Elétrica - MAE, Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, bem como do Operador Nacional do Sistema Elétrico - ONS, no qual toda a energia produzida é transmitida e distribuída para o consumo, acertando-se, ao final, os saldos de produção, transmissão e distribuição, repartindo-se para cada qual, suas apurações monetárias.

Observa que a Lei Complementar nº 87/96, seguindo imperfeição do Convênio ICMS nº 66/88, não contemplou claramente a hipótese que seria aplicável à energia elétrica. Diz que não há como negar-se o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em tela, haja vista que a Resolução 456/00, da ANEEL, ainda vigente, não deixa margem para dúvidas acerca do momento no qual reputa-se transferido o domínio, circulação, da energia elétrica.

Afirma que Resolução nº 456/00 conceitua o chamado Ponto de Entrega como o “ponto de conexão do sistema elétrico da concessionária com as instalações elétricas da unidade consumidora, situado no limite da via pública com o imóvel em que se localizar a unidade consumidora, onde se fixará também o limite de responsabilidade do fornecimento”.

Frisa que apenas com a efetiva entrega da energia e sua consequente utilização material é que ocorre o fato gerador da exação, como já restou sedimentado pelo STJ por meio do verbete Sumular nº 391, qual, a despeito de tratar dos contratos de demanda contratada, é firme ao elucidar que o ICMS só incide sobre o consumo efetivo de energia e nada mais.

Pondera que ao estabelecer de forma clara qual é o ponto de entrega da energia elétrica a ANEEL fixou de forma precisa a localidade física ou temporalidade na qual ocorre a tradição do bem móvel energia. Observa que antes da entrada da energia no ponto de entrega do usuário não há falar-se em tradição nem tampouco em circulação, não configurando, desta forma, o fato gerador da exação por meio do ICMS.

O tipo cerrado, no caso, é a entrada no ponto de entrega posterior à saída efetiva da energia elétrica da rede de distribuição (Resolução ANEEL 456/00), uma vez que a legalidade estrita do art. 150, I, da CF/88 apenas admite como fato gerador a energia que ultrapasse as soleiras do estabelecimento - adentre o ponto de entrega (circulação).

Colaciona trechos do pensamento dos juristas, Gilberto de Ulhôa Canto, José Erinaldo Dantas Filho e Valdetário Andrade Monteiro para sustentar que somente há incidência do ICMS sobre energia elétrica se de fato houve uma “situação jurídica” pela efetiva circulação de energia elétrica no estabelecimento consumidor, o fato se dá com efetivo consumo e somente esse, e, não apenas pela remuneração do uso efetivo ou potencial dos sistemas de transmissão e outros denominados encargos setoriais.

Esclarece que os encargos setoriais, dos quais faz parte a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão - TUST entre outros, não são pagos pelo consumo efetivo da energia elétrica. Tais encargos setoriais decorrem da utilização da rede de transmissão de energia elétrica (TUST), conexão, desenvolvimento energético (CDE), desenvolvimento de energias renováveis (Proinfa) e reembolso de diferenças na geração (CCC) e não daquela propriamente dita, nem do seu efetivo consumo, repita-se ad nauseam. Assim, não podem ser enquadradas enquanto mercadorias ou serviços a compor a base de cálculo do ICMS, como quer a Fiscalização.

Assegura que os encargos setoriais são devidos, de acordo com as normas de regência, pelo uso dos sistemas, para o reembolso de diferenças de geração, para o desenvolvimento energético e pelo incentivo às fontes alternativas de energia, não pela tradição da energia elétrica e seu efetivo consumo. Acrescenta ponderando que tais encargos setoriais remuneram a disponibilização do uso dos sistemas de transmissão, distribuição, conexão, etc. e não guardam relação direta com a efetiva comercialização de energia, não sendo, por conseguinte, elemento material da base de cálculo do ICMS-Energia elétrica. Cita Hugo de Britto Machado e Leandro Paulsen para se filiar a esse entendimento que na sua especificidade, segundo aduz, já se encontra sedimentado na jurisprudência pátria, bem como na doutrina abalizada.

Observa que José Eduardo Soares de Melo é enfático ao refutar a tese que pretende viabilizar a incidência do ICMS nos moldes intentado pela autuação ao citar que: “O novo sistema elétrico nacional possibilita a realização de diversos negócios jurídicos, que implicam a incidência do ICMS (contrato de compra e venda de energia elétrica); ou se encontram fora do campo da tributação estadual (contratos de compartilhamento de instalações, conexão ao sistema de distribuição, de constituição de garantia, de uso do sistema de distribuição, de conexão ao sistema de transmissão, de uso do sistema de transmissão, de intermediação na compra e venda)” Afirma que a jurisprudência pátria já se encontra sedimentada a este respeito e colaciona diversas ementas de julgados para corroborar a tese que ora defende.

Frisa que o STJ, por sua vez, é enfático ao limitar a incidência do ICMS (base de cálculo) à energia efetivamente consumida, ou seja, aquela que, após sair das linhas de transmissão, entra efetivamente no estabelecimento do consumidor, sem inclusão dos encargos setoriais, os quais sequer se cogita a incidência em razão da sua inviabilidade legal, reproduzindo a ementa do AgRg nos EDcl no REsp 1041442/RN, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/09/2010, DJe 29/09/2010.

Arremata firmando que não pode haver incidência do ICMS sobre as parcelas da conta/fatura discriminadas enquanto Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão - TUST e demais encargos setoriais, haja vista que não compõem tais valores a base de cálculo do imposto em comento, não fazendo parte da sua hipótese de incidência, nem tampouco configurando tais encargos setoriais fato gerador da exação.

Ao tratar do Convênio ICMS 117/04, diz que partindo da realidade segundo a qual os encargos setoriais não compõem a base de cálculo do ICMS-energia diante da mais absoluta ausência de lei que disponha pela sua inclusão na mesma, ainda pelo fato de não possuírem os mesmos relação

para com o consumo efetivo de energia, mas, apenas e tão somente, para cobertura de outros encargos, verifica-se a inadequação do estabelecimento da base de cálculo do ICMS-energia por intermédio de Convênio CONFAZ.

Depois de observar que a autuação indica como base normativa a respaldar o lançamento tributário o art. 571-B, do RICMS-BA/97 sem prejuízo da cláusula primeira do Convênio ICMS 117/04, afirma discorda do entendimento esposado pela autuação.

Destaca que o CONFAZ possui atribuições e competências limitadas e bem definidas na Constituição (art. 155, inciso XII, alínea g) e no Convênio 133/97. Assevera que de forma clara e expressa a competência do CONFAZ está limitada a questões envolvendo isenções, convênios, incentivos fiscais, *sugestões de rotinas e harmonização* tributária e outras questões ligadas ao estabelecimento e cumprimento de obrigações tributárias acessórias, não lhe sendo outorgada competência, sequer extraordinária, para estabelecer base de cálculo do ICMS. Continua ponderando que este raciocínio decorre, ainda, do princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, CF/88 c/c art. 97, inciso II e §1º, do CTN), por intermédio do qual os elementos configuradores da exação (subjetivos e objetivos) devem ser instituídos mediante competente norma primária - *lei em sentido estrito*.

Observa que o CONFAZ acabou por estabelecer indevidamente a inclusão dos encargos setoriais na base de cálculo do ICMS-energia sob o singelo pretexto da extraterritorialidade e na assistência para a fiscalização e permuta de informações, como se denota do introito do aludido Convênio, camuflando seu ato como se de mera colaboração e estabelecimento de deveres instrumentais fosse, aproveitando para instituir base de cálculo por intermédio de interpretação fiscalista da legislação de regência (ADCT c/c LC 87/96), o que não é viável.

Ressalta que mesmo se cogitado não ter havido extrapolação de competência com a conseqüente validação interpretativa do Convênio ICMS 117/04, o que somente se aventa para demonstrar que tal entendimento não viabilizaria a exação pretendida, a *ratificação* do aludido Convênio padece de vícios insanáveis no caso concreto, por não ter sido observada a estrita legalidade, haja vista que a ratificação decorreu de Decreto Executivo e não norma primária emanada do Poder Legislativo, como determina o artigo 150, inciso I c/c art. 97, inciso II e §1º, do CTN.

Assevera que sendo a base de cálculo, ao lado da alíquota, elemento quantitativo da obrigação tributária, qualquer alteração na mesma, no sentido de alargamento, consubstancia-se em majoração da carga tributária, como bem expressa o §1º, do artigo 97, do CTN que reproduz. Repisa sustentando que somente lei poderia alterar a base de cálculo do ICMS-energia para fazer integrar à mesma, além do custo da operação envolvendo a tradição efetiva da mercadoria, os encargos setoriais, isso, se fosse juridicamente viável tais inclusões na hipótese de incidência do ICMS.

Observa que consoante entendimento sedimentado pelo STF ao interpretar a conjugação do art. 150, inciso I, agora com o seu §6º, da CF/88, em se tratando de matéria tributária, ainda que benéfica ao contribuinte, deve ser tratada por lei no seu sentido estrito (regra primária - Poder Legislativo). Destaca que no parágrafo 6º da aludida norma constitucional c/c o art. 155, inciso XII, alínea g, da CF/88, evidencia-se a inclusão da necessidade de celebração de convênio pelo CONFAZ anterior à edição da lei específica (autorizador) para questões envolvendo isenções e benefícios tributários. Remata asseverando que tal necessidade prévia não afasta o império da lei a ser editada pelo ente competente para fins de ratificação do Convênio.

Pondera que mesmo que hipótese de competência do CONFAZ tratar de base de cálculo do ICMS por intermédio do Convênio ICMS 117/04, tal Convênio como mera orientação aos Estados, teria que ser ratificado pelo Poder Legislativo do Estado visando incorporar esta “nova base de cálculo orientada” ao imposto via antecedente normativo primário, jamais por decreto em observância ao princípio da estrita legalidade tributária, como visto. Diz que a ratificação, neste caso, não decorreria da matéria isenção, anistia ou benefício tributário, nos termos gramaticais da

LC 24/75 c/c o art. 155, XII, g, da CF/88, mas do artigo 150, inciso I, c/c o artigo 97, inciso II e §1º, do CTN.

Reproduz diversas ementas de julgado para destacar que o STF, ao interpretar a Constituição de 1988, mais precisamente das *ratificações dos Convênios CONFAZ e sua relação direta com o princípio da estrita legalidade*, declara inafastável a edição, por parte do Ente competente *por intermédio do seu Poder Legislativo*, de lei específica (norma primária), sob pena de restar configurada usurpação de poder competencial, relacionada diretamente com a delegação de poder como duas faces da mesma invasão (naquela ocorre invasão de competência sequer delegada, nesta ocorre a delegação propriamente dita; ambas resvalam no impeditivo constitucional de invasão de competências decorrente da separação dos Poderes), vedada pela conjugação dos artigos 2º e 84, inciso IV, ambos da CF/88.

Frisa que, se em matéria de isenção e concessão de benefícios fiscais, que são benéficos aos contribuintes, há exigência de lei específica emanada do competente Poder Legislativo do Ente tributante para que reste a instituição de tais benefícios viabilizados, quem dirá das exigências das normas que elevam a carga tributária, art. 150, I, da CF/88 c/c art. 97, inciso II, §1º, do CTN.

Diz que no caso concreto a usurpação/delegação é evidente e resta consubstanciada na inexistência de Lei (norma primária) específica a determinar a inclusão dos encargos setoriais na base de cálculo do ICMS, bem como a ratificar o Convênio ICMS 117/04. Prossegue destacando que ao usurpar a competência legislativa para ratificar os Convênios e alargar a base de cálculo do ICMS-energia aumentando tributo, na forma do art. 150, inciso I e §6º, da Constituição c/c art. 97, inciso II, §1º, do CTN, extravasou o Poder Executivo Estadual a limitação que lhe impõe o texto constitucional no que tange à plenitude de regramento da matéria tributária reservada à lei em sentido estrito (sujeitos, *base de cálculo* e alíquota).

Informa que o Poder Judiciário vem entendendo, que os encargos setoriais podem compor a base de cálculo do ICMS-energia, bem como que o Convênio ICMS 117/04 seja aplicável da forma como se encontra ratificado pelo Estado da Bahia, a extensão da exação pretendida pela autuação releva-se incompatível com os exatos termos do aludido Convênio. Continua esclarecendo que segundo o princípio da tipicidade tributária, todos os elementos que compõem a hipótese de incidência tributária devem estar presentes expressamente na lei que institui o tributo, e que neste sentido vem decidindo, com suporte na melhor doutrina pátria, o STJ, como se denota do trecho da ementa que transcreve (REsp 728.029/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA). Arremata que essa decisão tem a propriedade de tratar, em decorrência da estrita ligação existente entre os institutos, não só da tipicidade, como, também, da inviabilidade do uso de analogia para fins de tributação, forte no art. 108, §1º, do CTN.

Afirma que no caso concreto o Convênio ICMS 117/04 é taxativo ao estabelecer no §1º, inciso I, alínea *a*, que apenas os encargos setoriais relativos à “conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia” devem compor a base de cálculo e nenhum outro. Acrescenta observando que ilegitimamente, se pretende, com a presente autuação, inserir na base de cálculo do ICMS-energia outros encargos setoriais como a Conta de Consumo de Combustíveis - CCC, Conta de Desenvolvimento Energético - CDE e Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica - Proinfa, em flagrante afronta não só à tipicidade tributária, como ao artigo 108, §1º, do CTN, haja vista que tributa com base em analogia (conceito amplo de encargo setorial).

Frisa que apenas os encargos setoriais denominados “conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia” poderiam restar da autuação, haja vista serem estes os únicos previstos no Convênio ICMS 117/04.

Por fim diz carecer a autuação de suporte jurídico que lhe viabilize a manutenção devendo, ainda que em parte, pelos motivos aduzidos, ser a autuação desconstituída.

Ao cuidar da glosa da alíquota efetiva aplicada pela defendente para fins de cômputo do ICMS devido (12,96%), diz verifica-se a propriedade dos procedimentos adotou.

Pondera que dúvidas não há de restar acerca da natureza de consumo/consumidora que a revela ser, por trata-se de sociedade anônima exploradora do segmento de indústria de transformação, na forma do IBGE/CONCLA/CNAE, sendo um consumidor industrial, que faz jus a defendente à redução de 52% sobre a base de cálculo na forma do artigo 80, inciso I, alínea a, do RICMS-BA/97.

Frisa que a fiscalização quando da elaboração dos seus cálculos matemáticos visando estabelecer a alíquota efetiva a incidir sobre o consumo efetivo de energia elétrica por parte da defendente, recusou-se a aplicar o redutor da base de cálculo nas duas operações que resultam na tributação “por dentro” do ICMS, ao contrário do que expressamente previsto pela legislação de regência em destaque, entendeu o Fisco, equivocadamente, com o devido respeito, que o redutor só será aplicável na segunda fase de incidência no cálculo realizado “por dentro”, o que resulta em incremento sem respaldo legal da exação.

Apresenta esquema matemático para auxiliar a compreensão da matéria, esclarecendo que a mecânica de cálculo operada pela defendente possui identidade com o entendimento esposado pela Federação das Indústrias do Estado da Bahia - FIEB e Companhia Hidroelétrica do São Francisco - CHESF, sem prejuízo de entendimento idêntico quanto à sistemática de cálculo já declarada pelo CONSEF em matérias que, a despeito de envolverem outras reduções de base de cálculo, no que tange à matemática e sistemática de cálculo revela-se de solução idêntica.

Afirma que em “Nota Técnica Sobre a Tarifa de Energia Elétrica” emanada da Equipe Técnica SDI da Federação das Indústrias do Estado da Bahia - FIEB em 18.03.2011 deixa claro que a alíquota efetiva do ICMS incidente sobre o consumo industrial (base reduzida em 52%) é aquela de 12,96% como destacado na tabela que reproduz. Acrescenta que a própria CHESF, cumpre lembrar, substituta tributária nas operações envolvendo energia elétrica, como cediço, aplica, para fins de cálculo do ICMS incidente nas referidas operações, a alíquota efetiva de 12,96%, como se denota da NF-e nº 11517 anexa, trazida aos autos para fins meramente exemplificativos. No aludido documento fiscal emitido pela CHESF o valor total da NF é de R\$ 2.069.448, tendo sido destacado ICMS no importe de R\$268.200,53, o que implica, por razões matemáticas, na aplicação de uma alíquota efetiva de 12,96% de ICMS ($R\$268.200,53/R\$ 2.069.448,57 = 0,1296$).

Ressalta que em relação ao entendimento esposado pelo CONSEF acerca da matéria relativa ao cálculo do ICMS quando há redutor de base de cálculo, destaca a defendente que em PAF envolvendo o A.I nº 269096.0020/05-0 (Acórdão CJF nº 0289-11.12) no qual figura a mesma no mesmo polo passivo que ora se encontra, restou acolhida a fórmula de cálculo defendida pela defendente.

Firma que seu raciocínio é lógico, ao contrário do expresso pelo Fisco. Esclarece que o elemento quantitativo da exação possui duas variáveis: base de cálculo e alíquota. Assevera que a alíquota, como de conhecimento, é um percentual - no caso concreto - a incidir sobre a base de cálculo. Acrescenta que percentuais não sobrevivem por si só, dependem, para que possam produzir efeitos concretos, do estabelecimento de uma ordem de grandeza sobre a qual deverão incidir, passando, então, a produzir os seus efeitos matemáticos. Arremata sustentando que a base de cálculo deve ser adequadamente apurada, com o seu devido redutor de 52% para somente então, apurada a base de cálculo efetiva, proceder-se com a incidência da alíquota do ICMS-energia.

Menciona que o Fisco quer tributar a 100% da base, sem a redução devida, para, somente então, proceder com a redução da base de cálculo devida em evidente inversão da ordem matemática e lógica da coisa.

Diz restar demonstrada a adequada metodologia de cálculo que utilizou para que se consagre a redução efetiva da base de cálculo estabelecida pelo art. 80, inciso I, alínea a, do RICMS-BA/97 resultando na aplicação de uma alíquota efetiva de ICMS no patamar de 12,96%, ainda pela razão de ser da redução da base de cálculo (desoneração da indústria).

Em relação à infração 02, diz que se encontra delineada pela autuação enquanto suposta ausência de recolhimento de ICMS incidente sobre as aquisições realizadas, sob o entendimento de que estaria obrigado a emitir NF de entrada destas operações com energia elétrica.

Destaca que esta infração demonstra-se insubsistente, com todo o devido respeito ao entendimento esposado pela fiscalização, haja vista ter partido tal entendimento de falsa premissa.

Informa que a base de cálculo, aliada à alíquota, conformam o que se denomina elemento quantitativo do tributo. Da conjugação destas variáveis resulta o quantum debeat da exação. Prossegue observando que no caso em questão, foram aplicados na apuração percentuais de participação da defendente no consumo de energia elétrica efetivamente consumido pela Cia. (CNPJ raiz) que não condizem com a realidade de consumo da planta industrial do estabelecimento autuado

Esclarece que a CCEE, até o exercício de 2009 (2007 - 2009 abrangidos pela autuação), realizava, para um mesmo CNPJ raiz, divisão da participação no consumo total por submercado de consumo (GALB e GALB-NE, por ponto de consumo), como se verifica das informações prestadas pela referida câmara ao Fisco. Continua frisando que, já a partir de 2010, a CCEE passou a proceder com o rateio de consumo dos pontos de consumo tomando por referência o consumo total (nacional) da Cia.

Diz ser de esta realidade é de fundamental relevância para a compreensão da questão ora tratada, haja vista que nos exercícios de 2007 – 2009 havia subdivisão do CNPJ Raiz em consumo GALB e GALB-NE, ocorrendo o rateio de consumo dos pontos de consumo integrante de cada submercado levando-se em consideração o consumo de cada ponto de consumo em relação ao submercado no qual os respectivos pontos se encontravam inseridos. Informa que a partir de 2010 a forma de apuração/demonstração foi alterada e o rateio passou a ser realizado tomando-se por base o consumo total nacional, sem submercados indicados.

Destaca que a autuação não atentou para este relevante detalhe, tendo feito incidir o percentual de participação do ponto de consumo (0,50%), considerado o consumo restrito do submercado GALB-NE (menor), sobre o consumo efetivo nacional (GALB), o que acabou por gerar distorção no lançamento tributário em voga com a determinação de base de cálculo a maior.

Exemplifica com o consumo do mês de março/2008 abaixo, visando elucidar a questão de forma clara e com base nos números fornecidos pela CCEE ao Fisco, comparando estes com o Anexo 1-B-1, documentos estes todos constantes do auto de infração. Continua frisando restar evidente que na sistemática de apuração realizada pela CCEE para o exercício de 2008 a referida câmara segregou o consumo total do CNPJ Raiz em dois submercados (GALB e GALB-NE, GERDAU-SCR e GERDAU-SCR Ne, respectivamente) para efeitos de indicação da participação de cada ponto de consumo. Arremata esclarecendo que o consumo do ponto de consumo da defendente (Usiba - BA) corresponde a 0,50% (zero vírgula cinquenta por cento) do consumo aferido pela CCEE para o GALB-NE (GERDAU-SCR Ne) e não para todo o consumo aferido para o CNPJ Raiz (GALB - GERDAU-SCR), como fez o Fisco constar do seu anexo 1-B “Demonstr. de Débito – CCEE”. Este equívoco gerou distorção na apuração da base de cálculo do ICMS lançado inviabilizando a manutenção dos lançamentos em questão.

Informa que analisando as informações prestadas pela CCEE para o exercício de 2008, especifica e exemplificativamente do mês de março do referido exercício, verifica-se que a despeito das informações indicarem um mesmo CNPJ Raiz (CNPJ do Agente), o rateio do consumo de cada ponto de consumo encontra-se inserido em dois submercados distintos (Sigla do Agente – submercados): GERDAU-SCR (GALB) e GERDAU-SCR Ne (GALB NE). Assevera que

Tal conclusão demonstra-se lógica, haja vista que o somatório dos percentuais de consumo dos pontos de consumo (Açonorte - PE; 0,00%, Maracanã - CE; 99,50% e Usiba - BA; 0,50%, inseridos no GALB NE correspondem a 100% do consumo desta subdivisão de consumo do nordeste.

Acrescenta que aliado ao indicado, o somatório do consumo dos demais pontos de consumo demonstra que, dentro do GALB, eles correspondem a 100% do consumo do referido submercado.

Esclarece que a conjugação das informações constantes do Anexo 1-B e 1-B-1 para o mês de março, exemplificativamente, resultam na demonstrada desproporção que reproduz. Pondera que no Anexo 1-B-1, mês de março de 2008 a fiscalização fez constar, com base nas informações prestadas pela CCEE, dois valores distintos de consumo um GALB e outro GALB-NE. Destaca que já no Anexo 1-B, o Fisco, visando identificar a base de cálculo para fins de incidência do ICMS (lançamento tributário) e apuração da monta tributária devida, aplica o percentual de rateio do ponto de consumo da defendente relativo ao GALB-NE (0,50%) sobre o consumo total do GALB somado ao do GALB-NE. No entanto, assegura que, como comprovado, a participação de 0,50% que lhe fora atribuído refere-se não ao consumo total do CNPJ Raiz (GALB + GALB-NE), mais ao consumo exclusivamente do GALB-NE (Gerdau Aços Longos S/A Ne - Anexo 1-B-1) que equivale a R\$ 40.667,06, e não R\$ 868.424,43.

No caso concreto (2010) o Fisco, tomando-se por base exemplificativa o mês de maio/2010, visando identificar a base de cálculo do consumo excedente ao contratado, aplicou o percentual de 13,43% sobre o consumo excedente do CNPJ raiz da Cia. como se este fosse, efetivamente, a sua participação no consumo nacional. Observa que essas informações encontravam-se lançadas nas planilhas encaminhadas ao Fisco pela CCEE, na forma dos inúmeros documentos que guarnecem e alimentam a autuação de informações.

Diz ter verificado, ao analisar as informações constantes das planilhas indicadas pelo Fisco como sendo da CCEE, uma incongruência entre os percentuais de participação indicados e o seu efetivo consumo, e ao realizar a conferência da parcela de consumo atribuída pela CCEE à sua planta industrial com aquela indicada de participação nacional, constatou que os números não fechavam. Acrescenta que nos anexos (planilhas CCEE constante da autuação) denominados “relatórios ICMS” a posição da defendente encontra-se indicada como de participação de 13,43% sobre o consumo geral do CNPJ raiz (coluna J, da subplanilha “consumo”) para maio de 2010, v.g., como pode ser facilmente verificado, ao se aplicar o referido percentual sobre o consumo medido (coluna K, da subpalinha “consumo”) verifica-se a distorção ora apontada.

Afirma que realizou, na forma do anexo e-mail, consulta formal à CCEE na busca de uma explicação técnica do órgão responsável pela prestação de tais informações ao Fisco, e fora informado pelo referido órgão que os percentuais lançados na coluna J, da subplanilha “consumo”, estavam equivocados, haja vista que não guardavam relação alguma com a realidade da proporção entre consumo efetivo e percentual de participação em razão deste efetivo consumo. Acrescenta que na forma do e-mail anexo e planilha encaminhada pela CCE com a análise parcial do período apurado pela fiscalização verifica-se que sua participação efetiva no consumo total do CNPJ raiz limitou-se, no exemplo destacado, a índices que sequer 1% alcançam (maio/2010 = 0,092%).

Colaciona a planilha do exercício de 2010, já fornecidos pela CCEE, demonstrando as distorções que o levantamento do Fisco acabou por refletir sobre a apuração da base de cálculo para auxiliar na verificação das diferenças ora apontadas em razão de divergências absurdas entre o planilhamento utilizado pela SEFAZ e aquele informado pela CCEE.

Diz que a autuação cai por terra por encontrar-se eivados de nulidade pelo fato da fiscalização ter utilizado índices que não refletem a realidade da participação da defendente no consumo excedente do CNPJ raiz como elemento integrante do seu cálculo visando o estabelecimento da base de cálculo para fins de incidência do imposto em questão

Esclarece que já solicitou à CCEE documentos físicos que atestem o quanto ora aduzido e comprovado por intermédio do anexo e-mail de resposta ao chamado técnico da defendente junto ao referido órgão, no entanto, destaca que os referidos documentos ainda não lhe foram disponibilizados, fato esta que impede a mesma de proceder, neste ato, com a sua juntada.

Assegura que tais documentos consubstanciam-se em elemento central para a defesa dos seus direitos e interesses, não podendo a mesma vir a ser cerceada de proceder com a apresentação posterior dos mesmos sob pena de configuração de cerceamento de defesa. Lembra que se tratam de documentos de produção de terceiros, alheios ao domínio da mesma e sob os quais esta não possui qualquer ingerência a viabilizar o devido cumprimento de prazos processuais. Afirma ser de interesse não só da defendente, como do Fisco Estadual, que tais documentos sejam carreados aos autos visando elucidar esta relevante questão que, à todo modo, pode causar relevantes prejuízos ao Erário caso autuações com base em números incorretos prossigam.

Requer a defendente pela intimação da CCEE para que proceda com a juntada aos autos de demonstrativo de consumo para o período da autuação com o devido e correto rateio de consumo, uma vez que já comprovado que os números que o Fisco possui não correspondem à realidade dos fatos, sob pena de restar configurado cerceamento de defesa. Pugna pela juntada posterior de tais documentos com lastro no artigo 123, §5º, inciso I, do RPAF-BA/99, caso tal requerimento não seja deferido

Reafirma que mais uma vez o Fisco procede com cálculos equivocados ao deixar de aplicar corretamente a redução de base de cálculo a que tem direito a defendente, nos exatos termos do art. 80, inciso I, do RICMS-BA/97.

Diz restar evidente ter a fiscalização lançado tributo com fulcro em base de cálculo equivocada (a maior), sem prejuízo do equívoco no que tange à correta aplicação dos redutores que tem direito a defendente, motivo pelo qual o ato administrativo de lançamento tributário encontra-se eivado de nulidade por apurar tributos fora dos ditames legais e ao largo da realidade dos fatos, afrontando, da mesma forma, a capacidade contributiva da defendente por lhe imputar, em decorrência lógica dos erros destacados, carga tributária mais elevada do que a que a legislação de regência lhe imputa.

No que tange à multa aplicada pela infração de ter deixado de emitir documento fiscal de entrada, esta no patamar de 100% sobre o valor do imposto devido, impugna sua aplicação diante da ausência de substrato legal que ampare tal aplicação de pena. Remata firmando que inexistindo a obrigação tributária acessória de emitir nota fiscal de entrada para tais rubricas, não há falar-se em aplicação de multa no patamar de 100%, o que de logo resta requerido pela defendente.

Postula pela produção de provas utilizando-se de todos os meios permitidos no Direito e em especial, mas não exclusivamente, a posterior juntada de documentos (CCEE) visando o encontro da verdade material.

Solicita que seja notificada a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, no endereço Alameda Santos, 745 - 9º andar, Cerqueira César, São Paulo, SP, CEP: 01419-0001 para que a referida câmara preste os devidos esclarecimentos acerca das divergências apontadas pela defendente, bem como para que traga aos autos nova e correta apuração dos rateios de consumo excedente de energia entre as empresas que compõem o CNPJ raiz da defendente visando assegurar a verdade material, ampla defesa e contraditório;

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 253 a 282, depois de sintetizar as alegações da defesa articulam as seguintes considerações.

Quanto à incidência depois de reproduzirem o art. 155, inciso II da CF/88, afirma que da análise da regra-matriz transcrita, pode-se extrair a conclusão de que existem três critérios materiais balizadoras da emissão de regras legais por parte dos poderes legislativos estaduais: a) a realização de operações relativas à circulação de mercadorias; b) a prestação de serviço de transporte (intermunicipal ou interestadual); e c) a prestação de serviço de comunicação.

Pontuou que não existe, nos três vetores constitucionais citados, qualquer referência a um “ICMS-energia elétrica” com especificações possibilitadoras de tratamento doutrinário distinto, ou mesmo com um espectro normativo que nos autorize a tratar as operações com energia elétrica de forma diferenciada das demais operações mercantis. Destacou que o suprimento desse insumo essencial guarda uma relação de gênero e espécie com as operações relativas à circulação de mercadorias, critério material no qual se enquadra.

Registram que a única especificidade que marca as operações com eletricidade é a imunidade nas saídas interestaduais, prevista no inciso X, do §2º, do art. 155 da CF/88.

Afirmam que de acordo com o art. 4º da Lei 7.014/96 saída do estabelecimento é, portanto, o termo *a quo*, a partir do qual se considera ocorrido o fato gerador, e não o consumo pelo estabelecimento destinatário, como chega a afirmar a autuada.

Salientam que mesmo nas operações interestaduais, situações cujas saídas não desencadeiam o surgimento da obrigação tributária, não é o consumo o marco temporal da ocorrência do fato gerador, mas a entrada da energia elétrica no estabelecimento de destino, nos termos do inciso III, do §1º, do art. 2º, da LC 87/96. Prosseguem frisando que é a entrada da mercadoria, expressão do critério material da regra-matriz de incidência, que é o fato gerador da operação interestadual com energia elétrica. Tal elemento foi tomado como sendo a forma assumida da “circulação”, na medida em que este é o primeiro momento da mercadoria energia elétrica ingressada no território do Estado.

Em relação à base de cálculo, sustentam que é de fundamental importância fixar a ideia de que a energia elétrica constitui-se, segundo o ordenamento jurídico pátrio, em uma espécie de mercadoria, e como tal deve ser tratada, atraindo para si todo o regramento legal aplicável às demais espécies de operações mercantis, inclusive aquele relativo à base de cálculo.

Asseguram que, como consequência, é de se aplicar a regra prevista no art. 13 da LC 87/96, especialmente os dispositivos em destaque, os quais dispõem acerca da inclusão na base de cálculo de todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas ao destinatário. Arrematam registrando que se deve igualmente aplicar o art. 54, inciso I, alínea “a” do RICMS-BA/97 o qual manda considerar todas as despesas acessórias no cálculo do imposto devido, isto é, todo e qualquer acréscimo que venha a ser cobrado do consumidor da energia elétrica deve ser incluído na base de cálculo do imposto.

Frisam que o mercado de energia elétrica sempre funcionou no seguinte formato: o vendedor montava a rede de transmissão necessária ao fornecimento contratado e, posteriormente ao tráfego dos elétrons, faturava o valor relativo à tarifa autorizada, juntamente com a parcela representativa da TUST - Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão, com ambas os valores integrando a base de cálculo do imposto.

Observam que o desmembramento dos contratos foi uma estratégia adotada quando da criação do SIN - Sistema Interligado Nacional numa tentativa de dotar o mercado de energia elétrica de um novo modelo de negócios, sem, contudo, ocorrer qualquer alteração do patamar tecnológico no suprimento dos consumidores. Esclarecem que a energia continuou (como ainda continua) a ser disponibilizada exatamente da mesma forma como vinha sendo até então. Por isso, aduz que não é de se conceber, por conseguinte, uma interpretação dos fatos que possa nos levar a uma aplicação da lei de forma diametralmente distinta daquilo que ocorria até então.

Sustentam que a dimensão da tarifa de utilização do sistema de transmissão (TUST) guarda relação direta com a quantidade de energia consumida pelo destinatário, havendo uma relação de proporcionalidade entre ambas, já que quanto maior a quantidade de elétrons que trafega por um determinado tronco, maior o valor a ser remunerado à transmissora proprietária.

Ponderam que a TUST é uma despesa acessória (e inevitável) incorrida pelo destinatário consumidor, sem a qual seria inconcebível a operação principal. Destacam que a sua inclusão no

campo de incidência do imposto estadual está expressamente autorizada pela CF/88, na medida em que se insere no conceito de “operações relativas” a operações mercantis.

Dizem ser equivocado falar-se em serviço de transmissão de energia como algo autônomo, cuja existência independesse do fornecimento de energia elétrica, pois um não existe sem o outro. Dito de outro modo, asseguram que não há como se cobrar TUST sem que tal fato econômico esteja associado a um fornecimento de energia elétrica, nem é de se pensar o fornecimento de eletricidade sem cobrança de TUST.

Asseveram que, a despeito de a legislação ter desmembrado a cobrança da TUST, esse componente de custo é parte indissociável da energia elétrica fornecida, apresentando-se como uma grandeza proporcional à quantidade de eletricidade consumida.

Reforçam afirmando que tudo o que foi dito para a tarifa de transmissão, aplica-se aos encargos setoriais que nada mais são do que componentes da TUST, acorde a norma relativa ao PROINFA disposta na alínea “b” do inciso “I” do art. 3º da Lei 10.438/02, que transcreve. Dizem restar demonstrado tratar-se de um componente do custo da energia elétrica e guarda proporcionalidade com a quantidade consumida, destinando-se a remunerar o sistema elétrico.

Arrematam firmando que os encargos setoriais compõem o preço da tarifa e guarda proporcionalidade com a quantidade consumida do insumo eletricidade.

Depois de comentarem a jurisprudência citada pelo impugnante e rebater a que ilegitimidade e a falta de ratificação do Convênio ICMS 117/04, dizem que em relação à falta de previsão taxativa do encargos setoriais por parte de sua Cláusula Primeira é importante que seja feita a interpretação sistemática da norma convencional citada, já que os encargos setoriais compõem o custo da energia elétrica transmitida, igualmente ao que ocorre com a TUST. Após reproduzirem a Cláusula Segunda, afirma que o tratamento tributário não poderia ser outro, pois os encargos setoriais nada mais são do que componentes da TUST, conforme já demonstrado, na medida em que são partes componentes do custo da energia elétrica, guardando, em consequência, relação de proporcionalidade. Não podem, por isso, ser excluídos da base de cálculo.

Depois de reproduzirem a legislação de regência que define a base de cálculo aplicável às operações com energia elétrica apresentam uma análise comparativa entre o cálculo apresentado pelo impugnante, indicando que autuado apresentou o cálculo do ICMS de acordo com a expressão: “ $CMS = VO / (1-AE) * (1-PRBC) * ALIQ$ ”. Informa que a fiscalização considerou a expressão : “ $ICMS = VO / (1-ALÍQ) * (1-PRBC) * ALIQ$ ”.

Dizem 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. Prosseguem afirmando que, assim, 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), que se refere ao 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. Frisam que considerando o valor da operação como sendo R\$100,00 e a alíquota aplicável é 27%, deve-se proceder à divisão de R\$100,00 por 0,73 (1,00 - 0,27), obtendo-se o quociente de R\$136,99, o qual gera um imposto de R\$36,99 de ICMS como produto de sua multiplicação por 27%.

Asseveram que a conclusão a que se chega, a partir da metodologia discorrida acima, é no sentido de 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.

Ressaltam que essa é a única 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: a alíquota efetiva. Frisam que essa grandeza não foi, contudo, explicitada pelo impugnante, nem sua origem legal, nem tampouco sua lógica construtiva.

Sustentam que o método comparativo de análise apresenta-se, aqui, particularmente útil, pois revela os diferentes resultados obtidos a partir de cada uma das metodologias que se possa vir a adotar. Afirmam que a tributação resultante do manejo dos dois métodos de cálculo em cotejo não é a mesma e exterioriza uma possibilidade interpretativa causadora de injustiça.

Dizem ressoar, assim, 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.

Registram que, considerando a fórmula básica ($ICMS = BC \times ALÍQ$), é de se esperar que a redução de base de cálculo prevista 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%.

Calculam inicialmente o valor do imposto existente na operação normal com energia elétrica, sem qualquer benefício fiscal. Apuram o ICMS devido na ausência do benefício de redução de base de cálculo de 52%.

Dizem que ao considerar, por hipótese, uma operação pré-existente, desonerada do imposto e a operação atual, para a qual necessitaremos embutir o tributo em referência, a partir da seguinte fórmula: $ICMS = VO / (1 - ALÍQ) \times ALÍQ$, ou seja, $ICMS = 100,00 / (1 - 0,27) \times 0,27$, que resulta no ICMS no valor de R\$36,99, decorrente da aplicação da alíquota de 27%, sobre a base cálculo, que inclui o valor do imposto, no valor de R\$136,99, isto é, $ICMS = BC \times 27\%$, portanto, $R\$36,99 = 136,99 \times 0,27$.

Observam que para avaliar a repercussão quantitativa do benefício fiscal em exame, junto ao imposto originalmente devido (se não houvesse a redução da base de cálculo), apresentam o cálculo do ICMS devido, em cada uma das duas metodologias propostas.

Inicialmente, destacam a redução do ICMS com a aplicação do método aplicado pela fiscalização, $ICMS = BC \times 0,48 \times 0,27$, ou seja, $R\$17,75 = 136,99 \times 0,48 \times 0,27$ conforme a seguir.

Asseguram que da 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. Dizem que comparando R\$17,75 (o imposto reduzido) com R\$36,99 (o imposto sem redução), se constata 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.

Apresentam em seguida o efeito do benefício fiscal no imposto, utilizando a metodologia proposta pelo autuado que calcula o imposto para a reduzir a base cálculo em 52%, utilizando o valor da operação sem imposto (VO), uma alíquota efetiva (AE) de 12,96%, e o percentual de redução da base cálculo, 48% (PRBC), na expressão $ICMS = VO / (1 - AE) \times (1 - PRBC) \times ALÍQ$, ou seja, $14,89 = 100 / (1 - 0,1296) \times (1 - 0,52) \times 0,27$.

Dizem restar constatado da 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.

Informam que comparando R\$14,89 (o imposto reduzido) com R\$36,99 (o imposto sem redução), pode-se constatar 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.

Asseguram restar evidenciado que o uso da técnica proposta pelo impugnante 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%).

Sustentam que não há, em toda a legislação do ICMS baiano, qualquer regra legislativa que dê respaldo a essa forma de cálculo praticada pelo autuado. Acrescentam que 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-BA/97.

No que diz respeito Jurisprudência do CONSEF citada pelo impugnante ao indicar como paradigma o Acórdão CJF nº 0289-11/12, para legitimar a metodologia de cálculo adotada no presente feito, frisa que a situação analisada no julgado invocado não guarda qualquer analogia com o ora proposto, uma vez que o julgamento do citado acórdão cuida da redução da base de cálculo prevista no art. 76, inciso IV do RICMS-BA/97 que condiciona a uma carga tributária de 12%, ao passo que o texto do benefício fiscal aplicável às operações com energia elétrica não faz menção à carga tributária.

Quanto à intenção do impugnante de se fixar em um percentual de 12,96%, afirma não possuir estribo na legislação regente da matéria.

Conclui requerendo a manutenção da autuação.

No que diz respeito à infração 02 afirmam que depois de examinarem os relatórios da CCEE atinentes aos exercícios de 2008 e 2009, constataram que a participação percentual da unidade baiana em relação ao total da liquidação do submercado da GALB-NE ocorrera uma descontinuidade de critério, acabando por confundir a fiscalização, que vinha adotando como método de cálculo a participação da unidade fabril considerada em relação ao consumo total da empresa. Informam que, por esse motivo acatam as alegações do autuado neste ponto específico, no que se refere aos exercícios de 2008 e 2009.

Ao cuidar da incongruência dos valores adotados pela fiscalização no exercício de 2010, ressaltam que tais dados foram extraídos dos relatórios mensais “relatório_icms_mmm_aaaav97_03” (“mmm” representa as iniciais do nome do mês, enquanto “aaaa” representa os quatro algarismos correspondentes ao ano), disponibilizados pela CCEE às secretarias de Fazenda dos Estados, no endereço eletrônico <http://www.ccee.org.br> em cumprimento ao §1º da cláusula quarta do Convênio 15/2007, que reproduzem. Acrescentam que tais relatórios integraram o presente processo, conforme DVD, fl. 46, no diretório “DVD para AIS”.

Destacam que anexam as folhas impressas relativas às páginas do relatório correspondentes ao consumo da Gerdau ao longo dos meses de março a julho do exercício de 2010, fls. 283 a 287. Asseveram que mantém o lançamento relativamente aos valores lançados no exercício de 2010.

Apresentam novos demonstrativos de apuração e de débito, fls. 288 a 304, reduzindo o valor do débito para R\$66.771,07 - [R\$78,28 - exercício de 2008, fl. 301; R\$10,29 - exercício de 2009, fl. 302; R\$66.680,97 - exercício de 2010, fl. 303; e R\$1,63 - exercício de 2011, fl. 304].

Concluem a informação fiscal mantendo a infração 01 e parcialmente a infração 02 nos termos dos valores apurados no novo demonstrativo de apuração acostado às fls. 300 a 304.

Em manifestação acerca da informação fiscal o impugnante às fls. 307 a 322, no que diz respeito à infração 01, reiterou em linhas gerais todos os argumentos articulados em sua defesa.

Ao tratar da incidência esclarece que sempre entendeu de forma diferenciada o “ICMS-Energia elétrica”, haja vista que existem peculiaridades quanto à forma pela qual esta mercadoria chega ao seu consumidor final, bem como diante da imediatidade do seu consumo.

Observa que a rede de distribuição fica e sempre está energizada, pois ela não entra no Estado, ela está e fica no Estado, e quando entra na unidade consumidora do estabelecimento industrial revela o sujeito passivo da relação jurídico-tributária e a energia elétrica é consumida

imediatamente. Acrescenta que nesse ponto reside outro equívoco do fisco ao querer deixar de lado as peculiaridades desta mercadoria, uma vez que é tudo instantâneo, ela não entra no estoque do consumidor e aguarda o seu uso mais adiante no processo fabril ou revenda.

Registra a discrepância do entendimento manifestado pelo Fisco, quanto ao art. 2º, inciso III, do RICMS-BA/97, como respaldo ao momento da ocorrência do fato gerador é falho, haja vista que o referido normativo é expresso ao excetuar tal momento - entrada no Estado - enquanto fato gerador do ICMS ao claramente estabelecer que tal é o momento de ocorrência do fato gerador somente “quando não destinados à [...] industrialização [...]”.

Aduz, que se considerada a rede energizada (entrada no Estado da energia não elétrica, haja vista que como já alinhavado na impugnação existe relevante distinção entre energia e energia elétrica para fins de direito e tributação) enquanto fato gerador, indaga como ocorrerá a individualização do consumo efetivo de cada consumidor ligado à rede básica.

Diz que o fato gerador do “ICMS-Energia elétrica”, ou ICMS, para o fisco para evitar desvios de foco endoprocessuais, dá-se com a entrada da energia elétrica no ponto de entrega do consumidor industrial, momento no qual ocorre, de imediato, sua tradição e consumo. Acrescenta que nos casos de consumo de energia elétrica, a saída do estabelecimento - leia-se fornecedor da energia em linguagem simplificada - ocorre no ponto de entrega ao consumidor (Resoluções ANEEL já citadas na impugnação), haja vista que enquanto não saia esta da rede e entre no ponto de entrega, poderá ser a mesma consumida por qualquer um ligado à rede. Frisa que os quilowatts não chegam com a identificação do seu destinatário/comprador/consumidor/contribuinte como ocorre com as demais mercadorias, sendo essa diferença essencial entre observar ou não as peculiaridades de cada caso, pois julga-se cada caso de acordo com as suas peculiaridades, não pelas suas identidades, quando estas pouco servem ao desiderato almejado.

Destaca que apesar da informação fiscal referi-se se à incidência do ICMS sobre os encargos setoriais, a manifestação fiscal, neste tópico, nada abordou acerca da viabilidade de tais encargos figurarem enquanto componentes da base de cálculo do ICMS.

Ao abordar a base de cálculo registra que o simples fato de um encargo setorial tomar por base para a sua aferição a dimensão do consumo de energia efetivo de determinado contribuinte não quer dizer, de forma alguma, que o mesmo compõe a base de cálculo do imposto em questão, como pretende a fiscalização. Frisa que, qualquer elemento material ocorrido no mundo fenomênico somente pode vir a servir de base de cálculo de um tributo, o mesmo deve estar expressamente (repulsa à analogia) previsto em lei.

Pondera que o consumo de energia elétrica, efetivo, serve tanto de base de cálculo do ICMS, como de elemento quantificador para determinados encargos setoriais. Sustenta que este contato mínimo entre consumo e encargo não possui o condão de torná-los base de cálculo do ICMS, pois que não são consumo de energia efetivo, esta, a base eleita pelo constituinte e legislador infraconstitucional como amplamente referendado pelos Tribunais pátrios e STJ, sem falha na doutrina. Arremata frisando que os encargos tomam o consumo como parâmetro, mas com este não se confundem.

Diz ser indevido o argumento da fiscalização de que os encargos seriam uma espécie de acessório visando fazê-los seguir o principal, por não possuir, segundo seu entendimento, respaldo legal algum, e não passar de tentativa de trazer para o campo de incidência aquilo que passa ao seu largo.

Reproduz seu argumento já aduzido na impugnação de que os encargos setoriais são devidos, de acordo com as normas de regência, pelo uso dos sistemas, para o reembolso de diferenças de geração, para o desenvolvimento energético e pelo incentivo às fontes alternativas de energia, não pela tradição da energia elétrica e seu efetivo consumo.

Para embasar sua posição traz novamente a colação trechos do pensamento sobre o tema dos juristas pátrios, Hugo de Brito Machado, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo para refutar a tese de incidência do ICMS nos moldes alinhados na acusação fiscal.

No que diz respeito à intenção do legislador e do risco de prejuízo ao erário diz repudiar a interpretação econômica do direito tributário intentada pela manifestação fiscal ao citar, o art. 51, do Dec. 5.163/2004, e a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 117/04, este do CONFAZ.

Destaca que o aludido art. 51 em momento algum estabelece que os encargos setoriais façam parte da base de cálculo do ICMS, cerne da questão. Enfatiza que, como bem destacado na informação fiscal na sua transcrição, dispõe que os consumidores livres estarão submetidos aos encargos e tributos devidos pelos demais consumidores, nada mais. Arremata que, como o ICMS não incide sobre os encargos nem de uns nem de outros (livres ou não), ocorrendo, assim, efetiva isonomia entre os tipos de consumidores.

Assevera que o ICMS permanece íntegro na sua incidência sobre o seu fato gerador (consumo efetivo de energia elétrica), como era e sempre será, até que se altere a Constituição e legislação infra. Sustenta que os encargos não constituem base de cálculo do ICMS. Sobre estes não há tributação e se havia, repetida há de ser. Afirma que a alegada “perda de receita” do Estado, em verdade, não é efetiva perda, pois que a tributação é ilegal, uma vez que não se pode perder o que jamais se teve. Registra que o valor que visa angariar é indevido, fere a legalidade, extrapola sua competência constitucional e afronta os direitos e garantias individuais elevadas ao status de cláusulas pétreas.

Afirma que o a informação fiscal apenas tangenciou os sólidos argumentos jurídicos embasados na jurisprudência carreada aos autos em sua impugnação em profusão e oriunda de seis tribunais de Justiça pátrios, bem como do STJ. Rebate a argumentação da fiscalização em relação ao REsp 1041442/RN de que decorreu de órgão fracionário, sustentando que fracionário, ou não, o referido acórdão é o entendimento judicial que prevalece até que por ventura venha a ser alterado.

Ao cuidar da ilegitimidade do Convênio ICMS 117/04 e da falta de sua ratificação repisa seus argumentos articulados na impugnação, no tocante a legitimidade do Convênio aduzida pelos autuantes na informação fiscal, reafirma que a questão envolvendo a substituição tributária, esse argumento em nada altera o panorama jurídico estabelecido em sua tese, uma vez que, por se tratar de - forma de responsabilidade tributária -, não ocorrendo o fato gerador do ICMS como no caso em voga, haja vista que encargo setorial, de acordo com seu entendimento, doutrina e jurisprudência, não é servível a compor a base de cálculo do imposto, de nada vale a regra de substituição tributária. Firma que não se pode substituir sujeito passivo de relação jurídica tributária inexistente.

Sustenta que nos Convênios celebrados no âmbito do CONFAZ o Poder Executivo se faz representar por terceiros que não o Governador do Estado, sendo necessária a ratificação do Convênio, a depender da sua matéria regulada.

Diz que no caso em tela, discute-se a outorga em branco, agora do Legislativo ao Executivo, para ratificar os Convênios Tributários, art. 56, do COTEB, cujas peculiaridades se adéquam aos precedentes carreados aos autos, contrariamente ao precedente - ADI nº 462-0 -, na qual tenta respaldar a informação fiscal o seu entendimento .

Pondera que é o que se verifica dos julgados do STF, cujas ementas reproduz, ADI 1296 MC e ADI 3462 MC, ao interpretar a Constituição de 1988, mais precisamente das ratificações dos Convênios CONFAZ e sua relação direta com o princípio da estrita legalidade, declara inafastável a edição, por parte do Ente competente por intermédio do seu Poder Legislativo, de lei específica (norma primária), sob pena de restar configurada usurpação de poder competencial, relacionada diretamente com a delegação de poder como duas faces da mesma invasão (naquela ocorre invasão de competência sequer delegada, nesta ocorre a delegação propriamente dita. Arremata frisando que ambas resvalam no impeditivo constitucional de invasão de competências

decorrente da separação dos Poderes), vedada pela conjugação dos artigos 2º e 84, inciso IV, ambos da CF/88.

Destaca enfatizando que, se em matéria de isenção e concessão de benefícios fiscais, que são benéficos aos contribuintes, há exigência de lei específica emanada do competente Poder Legislativo do Ente tributante para que reste a instituição de tais benefícios viabilizados, quanto mais ao se tratar das exigências das normas que elevam a carga tributária (art. 150, I, da CF/88 c/c 97, inciso II, §1º, do CTN).

Diz que no caso concreto a usurpação/delegação ser evidente e resta consubstanciada na inexistência de Lei (norma primária) específica a determinar a inclusão dos encargos setoriais na base de cálculo do ICMS, bem como a ratificar o Convênio 117/04, não guardando relação alguma com “prévia autorização do Legislativo”, como tratado na ADI colacionada pela Fiscalização.

Ao cuidar dos encargos setoriais afirma que os pontos alinhados na informação fiscal em nada contribui para a manutenção da exação impugnada.

Aduz que os autuantes não se desvencilharam da ilegalidade de estabelecimento de base de cálculo sem previsão legal (lei em sentido estrito), mas por intermédio de Convênio sem a devida ratificação do Legislativo, em afronta direta e evidente à legalidade estrita, além de não terem comprovado a existência de determinação legal (lei primária) expressa de que tais encargos integrem a base de cálculo do ICMS. Remata assegurando que o simples fato de os referidos encargos constarem no referido Convênio não possui o condão de inseri-los na regra matriz de incidência para afastar mácula da sua de ilegalidade.

Em relação à alíquota efetiva de 12,96% e da base de cálculo o impugnante inicialmente frisa que os autuantes tentam justificar a ausência de redução da base de cálculo prevista no art. 80, inciso I, alínea a, do RICMS-BA/97 quando a energia elétrica seja aplicada na industrialização.

Destaca que os autuantes sustentaram que a impugnação não teria explicado como chegara na denominada “alíquota efetiva” de 12,96%, afirmando que não só se desincumbiu de tal “mister” como trouxe aos autos por meio da sua impugnação quadro específico e detalhado da metodologia de cálculo utilizada e reproduz a tabela descritiva do cálculo matemático que realiza para chegar à exação já juntada com sua impugnação

Diz não concordar que o Fisco deixe de aplicar a norma como de fato a mesma se encontra prevista na legislação de regência, sob os argumentos de redução de arrecadação e extrapolação de benefícios, mormente por tais situações não serem verificadas in concreto.

Sustenta que a divergência é interpretativa, pois reside em sede de linguagem semântica e não matemática. Pondera que a despeito da informação fiscal trazer muitos cálculos matemáticos, a linguagem matemática visa tão somente comprovar a interpretação semântica dada pelo sujeito que analisa o fato dado. Registra que mesmo a matemática sendo uma ciência exata, suas premissas, derivam da linguagem, da semântica, podem variar, causando o tipo de divergência apontada pela informação fiscal. Arremata salientando que o fato dos autuantes na informação fiscal respaldarem a interpretação jurídica por intermédio de fórmulas matemáticas não agrega, de imediato, a logicidade e correção desta ciência exata ao entendimento decorrente da interpretação legislativa realizada pela fiscalização.

Informa que ao se calcular 52% de redução da base - determinação legal - e aplicando-se 27% de alíquota - determinação legal, ter-se-á, pela matemática, que este resultado será o de 12,96% da base cheia (100%). Afirma que nesses termos, tanto faz calcular-se 12,96% da base em 100%, como 27% da base reduzida, denominando esse percentual de “alíquota efetiva”.

Relata que o engano decorre de interpretação equivocada do que determina o seu art. 80, inciso I, alínea “a” do RICMS-BA/97. Afirma que norma contida neste artigo não estabelece que a carga fiscal total será reduzida em 52%. Assevera que a norma é expressa ao afirmar que a base de cálculo será reduzida em 52%. Destaca que a premissa da fiscalização estaria correta se o ICMS

não fosse de incidência dupla ou “por dentro”, ou seja, que não incidisse sobre si mesmo, o reflexo da redução da base de cálculo com a manutenção da mesma alíquota resultaria na redução nominal de 52% da tributação final.

Sustenta que se encontra normatizado que a base de cálculo será reduzida em 52%, nada mais, nada menos. Destaca que quando o “legislador” [decreto] ensejou a redução específica da carga fiscal, ainda que por intermédio de um redutor de base de cálculo o fez de forma clara e expressa, como no art. 87, inciso IV, do RICMS-BA/97, p.ex., ao indicar que “[...] de tal forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 12% do valor da operação”.

Esclarece que o valor por ele denominado “alíquota efetiva” nada mais é do que a exata carga fiscal decorrente da aplicação do redutor da base de cálculo (52%) e alíquota de 27% sobre esta. Assegura que, como há redutor de base de cálculo determinado pela legislação de regência, a carga nominal da primeira operação matemática visando identificar o valor para a incidência “por dentro” será de 12,96% dos 100% da base de cálculo, nada mais.

Finaliza seu entendimento aduzindo que não quer se aproveitar com cálculo equivocado, é o fisco que quer tributar sobre base inadequada.

Em relação à infração 02, diz refutar os argumentos dos autuantes aduzidos na informação fiscal em relação ao exercício de 2010, que manteve os lançamentos tributários relativos à esse exercício, sem qualquer alteração e/ou ajuste dos mesmos, indicando que tais informações teriam sido fornecidas pela própria CCEE.

Ressalta que mais uma vez os autuantes foram induzidos ao erro pela CCEE. Prossegue observando que também fora induzido ao engano pela Câmara, haja vista que, anteriormente, duas informações distintas foram prestadas pela CCEE, uma para o fisco e outra para ela própria conforme fez constar em sua impugnação.

Observa que em 09 de abril de 2013 a CCEE, mediante comunicação, cuja cópia anexa, fls. 323 e 324, informou oficialmente que, tanto os dados anteriormente disponibilizados ao fisco, quanto os dados posteriormente lhes disponibilizados e constantes da sua impugnação estão incorretos. Acrescenta que a CCEE, nesse documento, destaca que as informações, agora exatas, também já foram disponibilizadas ao fisco, por intermédio dos devidos canais de comunicação, à partir de 04/03/2013, assumindo o erro constante nas informações anteriormente prestadas.

Frisa que as informações agora prestadas pela CCEE acerca do consumo de energia da unidade industrial autuada acabam por extrair da autuação a sua base de cálculo para o exercício de 2010.

Assegura que as informações utilizadas pelo fisco para o lançamento relativo ao exercício de 2010 são insubsistentes devido à utilização de base de cálculo equivocada, o que malfez o princípio da legalidade tributária, pois motivado que foi o lançamento por informações equivocadas da CCEE. Arremata firmando que neste sentido ou os novos dados são acolhidos pelos julgadores de plano, esvaziando-se a autuação, ou converte-se o PAF em diligência visando nova elaboração de cálculos, agora com as informações oficiais da CCEE.

Ressalta que, caso entenda-se mais conveniente para que não haja qualquer dúvida sugere que seja realizada diligência junto à CCEE visando a obtenção de esclarecimentos acerca das divergências apontadas visando assegurar a verdade material, ampla defesa e contraditório, sob pena de configuração de cerceamento de defesa.

Conclui refutando os argumentos aduzidos na manifestação fiscal que segundo seu entendimento não logrou êxito em afastar sua tese sustentada em sede de defesa e requer a improcedência do Auto de Infração.

Às fls. 326 a 329, o autuado peticiona e faz juntada dos documentos originais produzidos pela CCEE, para comprovar os montantes mensais de consumo em MWh e percentuais de participação das unidades de consumo do agente GERDAU AÇOS LONGOS S.A. para o exercício de 2010.

Os autuantes, em nova informação fiscal fls. 333 a 335, observam que diante da informação prestada pela impugnante, fl. 321, acessaram o site da entidade referida e imprimiram os relatórios relativos à participação percentual no consumo da filial baiana e constataram que, efetivamente, houve modificação do conteúdo dos relatórios disponibilizados aos fiscos estaduais, conforme se pode constatar às fls. 329 a 334. Revelam que a participação no consumo da unidade baiana apresenta-se bastante reduzida, tomando-se por base os novos relatórios retificados pela CCEE, na sua coluna “PARTICIPAÇÃO”, reduzindo-se significativamente o imposto apurado no período de março/2010 a agosto/2010, únicas competências em que se exigiu ICMS relativamente à infração 02.

Por esse motivo, esclarecem que refizeram o levantamento fiscal neste ponto específico, acatando o pedido do impugnante e reimprimindo o “ANEXO 1.B - DEMONST. DE DÉBITO - CCEE”, fls. 335 a 339.

Sustentam que acatam as alegações da empresa neste ponto específico, no que se refere, também, ao exercício de 2010, igualmente ao que já tinham feito em relação aos exercícios de 2008 e 2009.

Afirmam que resta mantido o lançamento relativamente aos valores apurados no exercício de 2010, conquanto tenham reduzido significativamente o imposto apurado.

Intimado para ciência da informação fiscal, fls. 347 e 348, o impugnante manifestou-se às fls. 350 e 351, ponderando os seguintes aspectos.

Reconhece que a fiscalização após verificação dos dados corrigidos pela CCEE, efetivamente adequou o lançamento tributário no que tange à base de cálculo dos valores lançados na infração 02.

Diz concordar com os parâmetros de consumo informados pela CCEE e utilizados pelos autuantes para fins de lançamento tributário (base de cálculo), no entanto, destaca que persiste, ainda, a divergência no que toca a metodologia de cálculo do imposto (“alíquota efetiva”), matéria esta não tratada pelos autuantes nesta segunda manifestação fiscal.

Informa no tange à infração 02 que devido ao equívoco das informações inicialmente prestadas pela CCEE, procedera ao recolhimento de R\$6.132,95, em valores históricos, junto com a sua impugnação, e que de acordo com as informações fiscais prestadas após a correção dos valores informados pela CCEE, essa infração foi reduzida a R\$1.265,23, sem adentrar na questão da alíquota, fato este que ainda reduzirá o eventual saldo a recolher.

Pugna pelo encontro de contas e utilização do saldo positivo no devido abatimento da infração 01, vindo esta a persistir.

Diz ratificar todos os termos da sua impugnação e demais manifestações processuais ocorridas até o presente momento.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

Consta às fls. 354 e 355, extrato do Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária - SIGAT discriminando pagamento parcial do débito efetuado pelo impugnante.

Na assentada do julgamento realizada nesta data o julgador LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA, se declarou impedido de participar tendo em vista ter sido um dos autuantes.

VOTO

A infração 01 trata do recolhimento a menos do ICMS incidente sobre a conexão e uso do Sistema de Transmissão na entrada de Energia Elétrica em seu estabelecimento consumidor ligado à rede básica, em decorrência de erro na determinação da Base de Cálculo, nos meses janeiro de 2007 a dezembro de 2011, conforme demonstrativo de apuração acostado às fls. 10 a 14.

O autuado inicialmente se insurgiu no que diz respeito a inclusão da denominada TUST e demais encargos setoriais (CCC, CDE, PROINFA, etc.) na base de cálculo do ICMS, sob a alegação de tal exação não encontra albergue no Ordenamento pátrio, haja vista não guardar relação alguma para com o fato gerador do ICMS insculpido na regra matriz constitucional.

Depois de observar o conceito jurídico de energia elétrica e citar fragmentos de pensamento de inúmeros doutrinadores pátrios para corroborar sua tese de que a autuação extrapolou a estrita legalidade, sustentou que é com a existência da hipótese de incidência, prevista em lei anterior à ocorrência do fato gerador, que se supre a necessidade Constitucional da estrita legalidade tributária. Frisou que por este princípio norteador, somente persiste e existe relação jurídica tributária se previamente definida em lei e estritamente dentro dos seus limites, consoante princípio da legalidade estampado no inciso I, art. 150, da CF/88.

Assegurou que somente há incidência do ICMS sobre energia elétrica se de fato ocorrer uma “situação jurídica” pela efetiva circulação de energia elétrica no estabelecimento consumidor, o fato se dá com efetivo consumo e somente esse, e, não apenas pela remuneração do uso efetivo ou potencial dos sistemas de transmissão e outros denominados encargos setoriais.

Asseverou que os encargos setoriais, dos quais faz parte a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão - TUST entre outros, não são pagos pelo consumo efetivo da energia elétrica, e que tais encargos setoriais decorrem da utilização da rede de transmissão de energia elétrica (TUST), conexão, desenvolvimento energético (CDE), desenvolvimento de energias renováveis (Proinfa) e reembolso de diferenças na geração (CCC) e não daquela propriamente dita, nem do seu efetivo consumo. Por isso, sustentou não podem ser enquadradas enquanto mercadorias ou serviços a compor a base de cálculo do ICMS, como quer a Fiscalização.

Em suporte a esse seu entendimento carrou aos autos ementas de diversos julgados de tribunais pátrios sobre esse tema para evidenciar que não pode haver incidência do ICMS sobre as parcelas da conta/fatura discriminadas enquanto Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão - TUST e demais encargos setoriais, haja vista que não compõem tais valores a base de cálculo do imposto em comento, não fazendo parte da sua hipótese de incidência, nem tampouco configurando tais encargos setoriais fato gerador da exação.

Por ter reflexo na solução da lide ora instalada, de início convém observar que, originalmente, setor elétrico brasileiro, pelo fato da verticalização da atividade, os custos incorridos com a distribuição da energia elétrica, entre eles a geração e a transmissão, integravam o valor da tarifa, compondo, então, a base de cálculo do ICMS. Em 1995, com o advento da reestruturação do setor ocorreu o desmembramento da atividade em quatro segmentos distintos e autônomos: a geração, a comercialização, a transmissão e a distribuição da energia elétrica, e os grandes consumidores passaram a ter a opção pela compra da energia elétrica junto a qualquer produtor, contratando com a distribuidora seu transporte até as instalações industriais consumidoras (ambiente ACL).

A transmissão e fornecimento, na sistemática anterior, eram contratados junto ao mesmo agente, de forma que parcela relativa à Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão - TUST, e a Tarifa de Utilização do Sistema de Distribuição - TUSD, integravam a base de cálculo do imposto.

Apesar do novo cenário com a reestruturação não se operou qualquer alteração do patamar tecnológico quando ao suprimento da energia elétrica para os consumidores. A energia continuou (como ainda continua) a ser disponibilizada exatamente da mesma forma como vinha sendo, ocorrendo, apenas, o desmembramento dos contratos, com a criação do SIN (Sistema Interligado Nacional), dotando o mercado de energia elétrica de um novo modelo de negócios operado com o desmembramento da atividade em segmentos autônomos, porém interligados entre si e operando em regime de compartilhamento. Com a alteração promovida o governo federal conseguiu imprimir maior competitividade entre os agentes do mercado de energia, estimulando um ambiente propício a inovações, eficiência e minimização de desperdício.

É indubitável que o fornecimento do insumo energia elétrica é um fato econômico indissociável da sua transmissão e, por conseguinte, um custo adicional a ser pago necessariamente pelo destinatário, numa relação entre principal e acessório.

Convém salientar que o instrumento utilizado nessas operações é, segundo o caso, o Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) ou o Contrato de Uso do Sistema de Distribuição (CUSD), como se verifica da Resolução Nº 281/99 da ANEEL, no art. 10, §§ 1º, 2º, 3º e 4º. A remuneração devida denomina-se, conforme o caso, Encargo de Uso do Sistema de Transmissão ou Encargo de Uso do Sistema de Distribuição, e seu cálculo parte de valores de base fixados ou aprovados pela Agência Reguladora (a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão - TUST e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição - TUSD), cujo faturamento desses encargos é definido no art. 19 da Resolução Nº 281/99 da ANEEL.

Nesses termos, a autuação considerou as parcelas incorridas pelo autuado atinentes ao uso da conexão e do sistema de transmissão como despesas acessórias do fornecimento de energia elétrica, sem tais contratações juntos aos agentes envolvidos a energia elétrica a entrada do estabelecimento consumidor, portanto, integrar a base de cálculo relativa ao fornecimento deste insumo.

Entendo que a TUST se constitui na remuneração do direito de uso das linhas de transmissão, totalmente vinculado, para fins tributários, da operação de fornecimento da energia. No sistema anterior, onde a atividade era verticalizada os custos de transmissão e distribuição eram integrados à tarifa, e, portanto, tributados pelo ICMS. O novo modelo de negócios não modifica o regime de tributação do ICMS, apenas segmenta a incidência do tributo, atribuindo ao adquirente da energia a responsabilidade pela emissão das notas fiscais e o pagamento do tributo relativo às despesas acessórias contratadas de conexão e de uso do sistema de transmissão, sem as quais, indubitavelmente, não se realizaria a entrada de energia elétrica no estabelecimento autuado.

Resta patente que o legislador pretendeu manter o sistema tributário tal qual sempre funcionou. Vale ressaltar que o poder executivo federal, ao editar o Decreto Nº 5.163/2004, regulamentou o processo de comercialização de energia elétrica, inclusive no ambiente de contratação livre. O art. 51, do citado Decreto trouxe o seguinte comando, abaixo reproduzido:

“Art. 51 - Os consumidores livres e aqueles referidos no art. 48 estarão sujeitos ao pagamento de todos os tributos e encargos devidos pelos demais consumidores (grifos acrescidos), salvo expressa previsão legal ou regulamentar em contrário.”

É indubitável que intenção do governo federal foi promover uma maior competição entre os agentes do mercado de energia, estimulando um ambiente propício a inovações, eficiência e minimização de desperdício, não tendo cogitado jamais em abrir mão de impostos, hipótese que faria desaparecer completamente o ambiente de contratação regulada, tornando sem sentido grande parte do texto da Lei nº 9.074/95, especificamente aquelas regras voltadas ao mercado regulado, pois o ICMS afigura-se como uma parcela de valor significativo na formação do preço da energia elétrica.

A prevalecer à interpretação defendida pelo impugnante, haveria a institucionalização do desequilíbrio entre os dois mercados citados na peça defensiva, de forma que as empresas migrariam, em sua totalidade, para o ACL. O próprio autuado ao contratar o MWh no mercado regulado - ACR pagaria o preço unitário à fornecedora incluído todos os custos, inclusive a TUST e os encargos setoriais que estão todos embutidos, por se tratar de contrato que tem como participante do fornecimento um único agente, e quando contratar no mercado livre - ACL, por se tratar de contratação a diversos e distintos agentes, pagaria o preço unitário sem a TUST e os encargos setoriais simplesmente por se originar de contratos e obrigações apartadas. Logo, o mesmo MWh contratado pelo adquirente teria preço distinto, a depender se oriundo do ACR ou do ACL. Frustrando assim um modelo de negócios do qual o governo buscou dotar o setor, de forma equilibrada, com maior versatilidade e constituído por dois ambientes distintos de contratação, conferindo segurança aos agentes do mercado de energia elétrica.

Constato que a acusação fiscal, tem embasamento legal na legislação tributária baiana, eis que se afigura alicerçada no art. 571-B do RICMS-BA/97, vigente por ocasião da ocorrência dos fatos geradores em decorrência do Convênio ICMS 117/04, celebrado no âmbito do CONFAZ.

Saliento que o art. 155, XII, “b” da Constituição Federal, delega que “Cabe a lei complementar dispor sobre a substituição tributária”. Já o art. 6º da LC 87/96 estabelece que a “Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”, bem como os artigos 2º, § 1º, III, e 12, XII, da mesma LC 87/96, determina incidência do ICMS sobre a entrada de energia elétrica decorrente de operação interestadual quando não destinada à comercialização ou à industrialização, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente, ocorrendo o fato gerador do imposto no momento da entrada no Estado.

Portanto, a exigência do imposto substituto é previsto na Lei Estadual 7.014/96 (artigos 7º e 8º), combinado com a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 117/04 lastreiam de forma inequívoca a exigência do ICMS incidente sobre a conexão e uso do Sistema de Transmissão na entrada de Energia Elétrica no estabelecimento consumidor ligado à rede básica.

Em suma, além de devidamente prevista a exigência legal, fica evidenciado que a entrada de energia elétrica no estabelecimento autuado adquirida no mercado em ambiente de contratação livre - ACL, somente pode se materializar com a contratação da Conexão e do Uso do Sistema de Transmissão que não pertencem ao fornecedor da energia elétrica (geradora), como no mercado em ambiente de contratação regulado - ACR, cujo custo desses elementos indispensáveis já integra a tarifa cobrada. Logo, resta patente que a exigência fiscal objeto dos presentes decorre da natureza da Conexão e do Uso do Sistema de Transmissão, bem como dos encargos setoriais, como requisitos indissociáveis para concretização da circulação da mercadoria energia.

Quanto à alegação de ilegitimidade e da falta de ratificação do Convênio ICMS 117/04, aduzidas pelo impugnante, bem como da farta ilustração doutrinária e dos precedentes jurisprudenciais arrolados sobre a matéria, ora em lide, por se tratar da aplicação de dispositivo legal em vigor e devidamente recepcionado pela legislação tributária baiana, observo que falece competência a esse colegiado no âmbito administrativo para se manifestar quanto à legalidade do direito posto.

Por outro lado, é patente que, ao estrito teor do comando legal que veicula o benefício fiscal, quando se refere expressamente a “redução da base de cálculo” determina de plano a redução da base de cálculo pré-existente.

Nesse diapasão, resta indubitoso que inicialmente deve ser apurada a base cálculo na tributação normal para a espécie, ou seja, composta do imposto calculado com a alíquota de 27%, para em seguida, sobre ela aplicar a redução determinada de 58%.

Portanto, como bem ponderou a defesa, à fl. 222, citando que no caso do ICMS incidente sobre o consumo industrial a alíquota base é 27%, a redução da base de cálculo é 52% e a alíquota efetiva é 12,96%, frisando que a própria CHESF como substituta tributária aplica essa alíquota nessas operações.

Constato que, apesar de perfeito e plausível o raciocínio do impugnante não é essa a tese trazida aos autos mediante a mecânica de cálculo explicitada via esquema matemático para auxiliar a compreensão dessa matéria, à fl. 222.

Inicialmente, convém salientar que antes de qualquer análise comparativa para comprovação de que o cálculo do benefício, ora em lide, está de acordo com a estrita e originária previsão legal, deve-se explicitar o cálculo do imposto em sua concepção originária, ou seja, sem a redução da base cálculo almejada. Pois, somente após esse claro dimensionamento do imposto normalmente devido é que se pode, efetivamente, aferir se o método de cálculo adotado, seja qual for, corresponde exatamente ao estatuído na norma.

No presente caso, seguindo o exemplo adotado pelo impugnante e considerando o Valor da operação - VO, ou preço sem ICMS como R\$100,00, fl. 222, aplicando-se a tributação normal no âmbito do ICMS, cuja base de cálculo, conforme estatui o art. 13 da LC 87/96, integra o próprio imposto e a alíquota de 27%, ter-se-ia uma base de cálculo de R\$133,99, que a ela aplicada a alíquota de 27% resulta no imposto de R\$36,99. Este é o resultado da aplicação normal do ICMS para a espécie em questão. Ou seja, para uma operação pré-definida para fins esquemático e exemplificativo, no valor de R\$100,00 sem ICMS, resulta na base cálculo no valor de R\$139,99 e no imposto de R\$36,99. Esse resultado corresponde à apuração do imposto através da expressão algébrica: “ $ICMS = VO / (1 - ALÍQUOTA) \times ALÍQUOTA$ ”.

Logo, somente com base nesses valores, adotados como parâmetros é que se pode aquilatar a fidedignidade de qualquer método de apuração aplicado em relação ao benefício fiscal.

Assim, consoante definição expressa no art. 80, inciso I, alínea “a” do RICMS-BA/97 que é reduzida a base cálculo em 52% das operações com energia elétrica destinada as classes de consumo industrial e rural.

Ao se partir da base de cálculo do exemplo adotada de R\$136,99 e aplicar a redução acima prevista no benefício de 52%, obtém-se a base de cálculo com redução pretendida no valor de R\$65,76 que ao se incidir a alíquota de 27%, resulta no ICMS no valor de R\$17,75, cujo valor decorre da simples substituição da base cálculo anterior, por sua redução de 58%, com aplicação da expressão algébrica para obtenção do valor do imposto: “ $ICMS = BC_{red} \times ALÍQUOTA$ ”. A base de cálculo reduzida - “ BC_{red} ”, R\$65,76 é composta de R\$48,00 (R\$100,00 com a redução de 58%) acrescido do ICMS R\$17,75.

Portanto, esse é o roteiro de cálculo, pela sua natureza direta e objetiva, que melhor se adéqua com a expressa determinação literal do benefício. Ademais, ao se comparar o valor de R\$139,99, base de cálculo adotada para a operação com a tributação normal, com o valor do ICMS de R\$17,75, apurado com a redução da base de cálculo de 52%.

Ao passo que, depois de examinar o esquema matemático apresentado pelo impugnante, fl. 222, constato que foi utilizado o “Fator de inclusão do ICMS” no valor de 0,8704, para obter o “Preço com ICMS” no valor de R\$114,89, e o valor do imposto de R\$14,89, utilizando a alíquota efetiva de 12,96%, desnaturando a definição originariamente expressa para o benefício que é redução da base cálculo de 52%, sem, contudo, atentar para explicitar em seu roteiro de cálculo qual a base de cálculo está sendo reduzida da aplicação normal do imposto para se obter o suposto valor de R\$114,89, do mesmo modo não esclareceu sobre qual base obteve a “Carga tributária sobre Preço com ICMS” indicada de 0,1296.

Ora, se não há dúvida de que o preço com ICMS na tributação normal com alíquota de 27%, que no exemplo proposto é de R\$136,99 e que resulta no ICMS de R\$36,99, como se admitir que o ICMS apurado pelo método apresentado pela defendente no valor de R\$14,89, esteja correto.

Do mesmo modo, a “Base de Cálculo Reduzida” apurada pelo autuado em seu esquema matemático no valor de R\$55,16 é inferior a R\$65,75, corretamente calculada a redução de 52% em relação à R\$136,99, como calcularam os autuantes.

Isto significa dizer que o método desenvolvido pelo impugnante para contestar a apuração efetuada no levantamento fiscal pelos autuantes não se alicerçou na expressa determinação de redução de 52% da base de cálculo, já que o dispositivo legal não invocou para o seu cálculo a interveniência de conceitos utilizados pelo autuado em seu demonstrativo, tais como: alíquota efetiva e carga tributária sobre preço com ICMS. O que implicou apuração do imposto com valor de redução da base cálculo superior ao percentual determinado expressamente pelo art. 80 do RICMS-BA/97, o que é expressamente vedado pelo art. 111 do CTN.

No que diz respeito ao Acórdão CJF Nº 0289-11/12 citado pelo autuado como paradigma para corroborar sua tese de defesa, verifico que não é possível o acolhimento da pretensão do

impugnante, uma vez que a decisão objeto do referido acórdão cuida de exigência específica de carga tributária máxima, portanto, distinta da questão atinente à redução da base de cálculo.

Nestes termos, depois de constar a correção da apuração efetuada pelos autuantes, entendo que não há como prosperar a pretensão do impugnante de validar o método de cálculo apresentado na defesa, conluo pela subsistência da infração 01.

A infração 02 cuida da falta de recolhimento do 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.

O autuado sustentou que a fiscalização para o cálculo da exigência, demonstrativos acostados às fls. 29 a 32, utilizou índices, "PART. CONSUMO" que não refletem a realidade da participação da defendente no consumo excedente do CNPJ raiz como elemento integrante do seu cálculo visando o estabelecimento da base de cálculo para fins de incidência do imposto.

Esclareceu que solicitou à CCEE a comprovação de que os percentuais utilizados pela fiscalização não correspondiam a realidade de seu consumo.

Os autuantes em sede de informação fiscal, depois de revisarem os relatórios de todos os meses referidos na impugnação observaram que a CCEE incorreu em descontinuidade de critério e acabou por confundir a fiscalização e acatou as alegações do autuado em relação aos exercícios de 2008 e 2009.

Posteriormente, após a CCEE informar e comprovar os montantes mensais de consumo em Mwh e em percentuais das unidades de consumo, fls. 323 a 325, em virtude de correção dos percentuais de participação da carga no total do agente, os autuantes acolheram também as correções por constatar que a participação no consumo da unidade baiana ficou bastante reduzida, tomando por base os novos relatórios apresentados pela CCEE na coluna "Participação".

Os autuantes destacaram que ocorrera uma redução significativa do imposto apurado no período de março /2010 a agosto/2010, únicas competências em que se exige ICMS em relação à infração 02.

Esclareceu que solicitou à CCEE a comprovação de que os percentuais utilizados pela fiscalização não correspondiam à realidade de seu consumo.

Os autuantes em sede de informação fiscal, depois de revisitar os relatórios de todos os meses referidos na impugnação observaram que a CCEE incorreu em descontinuidade de critério e acabou por confundir a fiscalização e acatou as alegações do autuado em relação aos exercícios de 2008 e 2009.

Posteriormente, após a CCEE informar e comprovar os montantes mensais de consumo em Mwh e em percentuais das unidades de consumo, fls. 323 a 325, em virtude de correção dos percentuais de participação da carga no total do agente, os autuantes acolheram também as correções por constatar que a participação no consumo da unidade baiana ficou bastante reduzida, tomando por base os novos relatórios apresentados pela CCEE na coluna "Participação".

Os autuantes destacaram que ocorrera uma redução significativa do imposto apurado no período de março /2010 a agosto/2010, únicas competências em que se exigiu ICMS em relação à infração 02.

Depois de analisar os novos demonstrativos efetuados pelo autuantes e colacionados às fls. 341 a 345, verifico que correspondem, efetivamente, às correções realizadas com base nos novos relatórios retificados pela CCEE e que retificam as exigências originalmente lançadas nos exercícios de 2008, 2009 e 2010.

No que diz respeito ao pedido do autuado de exclusão da multa indicada de 100% pela falta de substrato legal, esclareço que a referida sanção deve ser mantida, eis que corretamente tipificada e devidamente estatuída na alínea “h”, do inciso IV, do art. 42 da Lei 7.014/96.

Concluo pela subsistência parcial da infração 02 no valor de R\$1.267,47, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração n.º **273167.0002/12-2**, lavrado contra **GERDAU AÇOS LONGOS S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.281.953,57**, acrescido das multas de 60% sobre R\$5.280.686,10 e de 100% sobre R\$1.267,47, previstas, respectivamente, no art. 42, II, “a” e IV, “h” da Lei n.º 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2013.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR