

PROCESSO - A. I. Nº 298574.0006/12-3
RECORRENTE - CIA. DE FERRO LIGAS DA BAHIA - FERBASA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0187-02/13
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 04/07/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0149-11/14

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. ENERGIA ELÉTRICA. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO. Na apuração da base de cálculo da entrada da mercadoria contemplada com diferimento deve se integrar o imposto à própria base de cálculo. A redução da base de cálculo é apurada mediante aplicação do percentual sobre a base de cálculo contendo o imposto integrado, aplicando a alíquota prevista sobre a operação sobre a parcela tributável. Indeferido pedido de perícia e de redução de multas. Infrações caracterizadas. Não acolhida alegação de decadência. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte contra a Decisão proferida pela 2ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 04/10/12, para exigir ICMS no valor de R\$4.172.410,29, acrescido da multa de 60% em decorrência das seguintes infrações:

1. *Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$4.033.140,15, incidente sobre a conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento consumidor ligado à rede básica. Em decorrência de erro na determinação da Base de Cálculo. O sujeito passivo apurou, de forma errônea, a base de cálculo do ICMS, ao integrar a título do montante desse tributo, apenas, 12,96% sem a devida previsão em lei, ao invés de aplicar a alíquota estabelecida de 27%, para a mencionada operação. Vide ANEXO 1.A – DEMONST. DE DÉBITO – ONS, integrante do respectivo processo, no qual contém a metodologia de cálculo para apuração do ICMS devido, cujo valor está expresso na coluna DIFERENÇA (f).*
2. *Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$139.270,14, incidente sobre a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento, em caso de posição devedora no mercado de curto prazo, relativo às liquidações junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE ou ao Mercado Atacadista de Energia – MAE. Não tendo sido a operação escriturada nos livros fiscais e sequer emitida a correspondente Nota Fiscal de Entrada. Vide ANEXO 1.B – DEMONST. DE DÉBITO – CCEE, integrante do respectivo processo, no qual contém a metodologia de cálculo para apuração do ICMS devido, cujo valor está expresso na coluna DIFERENÇA (f).*

A 2ª JJF na apreciação da lide proferiu a seguinte Decisão:

Inicialmente, justificou a não apreciação da inconstitucionalidade à cobrança e a multa aplicada, ao teor do art. 167, I, do RPAF/99, que exclui da competência dos órgãos julgadores.

Afastou a preliminar de nulidade requerida pela defesa, por entender que as infrações, foram descritas, com a indicação dos fatos, normas e documentos, inexistindo violação ao princípio do devido processo legal, o que possibilitou o exercício de ampla defesa e do contraditório.

Indeferiu o pedido de realização de perícia, fundamentando que os elementos de prova constantes nos autos eram suficientes para a formação da convicção do julgador, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos (art. 147, II, “a” e “b”, do RPAF/99).

Quanto à preliminar de mérito de decadência parcial do lançamento, relativo aos fatos gerados ocorridos período de 31/01/2007 a 30/09/2007, não acolheu por entender que se trata de lançamentos tributários sujeitos à homologação (art. 150, §4º do CTN) e art. 107-B, §5º do COTEB, fixou prazo de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, e com relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, o Fisco teria até o dia 31/12/2012 para constituir o lançamento tributário, o que ocorreu, visto que o Auto de Infração foi lavrado em 04/10/2012, não se configurando a decadência. No mérito apreciou que:

Superada as questões preliminares, no mérito propriamente dito, na infração 01 é imputado ao autuado ter recolhido a menos ICMS, incidente sobre a conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento consumidor ligado à rede básica, em decorrência de erro na determinação da Base de Cálculo, ao integrar a título do montante desse tributo, apenas, 12,96% sem a devida previsão em lei, ao invés de aplicar a alíquota estabelecida de 27%, para a mencionada operação. Consta quevide ANEXO 1.A – DEMONST. DE DÉBITO – ONS, integrante do respectivo processo, no qual contém a metodologia de cálculo para apuração do ICMS devido, cujo valor está expresso na coluna DIFERENÇA (f). Por sua vez na infração 02 é imputado ao autuado ter deixado de recolher o ICMS, incidente sobre a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento, em caso de posição devedora no mercado de curto prazo, relativo às liquidações junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE ou ao Mercado Atacadista de Energia – MAE. Não tendo sido a operação escriturada nos livros fiscais e sequer emitida a correspondente Nota Fiscal de Entrada. Vide ANEXO 1.B – DEMONST. DE DÉBITO – CCEE, integrante do respectivo processo, no qual contém a metodologia de cálculo para apuração do ICMS devido, cujo valor está expresso na coluna DIFERENÇA (f).

Em sua defesa, além das questões já analisada acima, o sujeito passivo sustenta que o valor apontado na infração 01 não é devido, enquanto que o valor da infração 02 não o indicado na autuação, argumentando que a legislação do ICMS prevê uma redução de 52% da base de cálculo para operação com energia elétrica destinada a estabelecimento industrial. Deste modo, tem-se que a parcela tributável será somente 48% do valor da operação. Neste rumo, observa que a alíquota prevista para operações com energia elétrica é de 25% somados 2% destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, o que representa uma alíquota final de 27%. A partir de uma operação aritmética, tem-se que o fator de carga tributária pode ser encontrado pela aplicação da alíquota (27%) sobre o percentual da base de cálculo devida (48%), donde resulta o montante de 12,96% do valor da operação como efetiva carga tributária suportada. Salienta que o valor do fornecimento da energia elétrica ao ser dividido pelo coeficiente encontrado na expressão, implicará que seu resultado é o preço com o imposto embutido.

Argumenta que como não há dispositivo explicativo que disponha sobre a metodologia de aplicação da redução da base de cálculo, cabe ao contribuinte apurar a nova base de cálculo quando ocorrido no mundo fenomênico a hipótese prevista no núcleo da regra matriz de incidência tributária, denominada de base calculada, criando tão somente um percentual facilitador para o seu cálculo.

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

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

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

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

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

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

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

...
II - 25% nas operações e prestações relativas a:

...
i) energia elétrica;

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

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

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

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

I - 52%, quando:

- a) destinada às classes de consumo industrial e rural;
- b) destinada à atividade hoteleira, excetuada a atividade de motel, enquadrado na Classificação Nacional de Atividades Econômicas/Fiscal (CNAE-Fiscal) sob os códigos 5511-5/03 e 5512-3/03;
- c) destinada à atividade hospitalar enquadrada na CNAE-Fiscal sob o código 8610-1/01.

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

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

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

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

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

“Com enquadramento da infração nos artigos: 80, I, 88, 322, do RICMS/BA, c/c 2º, II, §2º, 4º, VIII, 5º, §1º, IV, 13, I, “g”, 16, II, “i”, 16-A, 17, V, §1º e 34, III e XII, da Lei 7.14/96, Cláusula 1ª, II, “b” c/c Cláusulas 2ª

e 3ª do Convenio ICMS 15/07, o Auto de Infração à epígrafe exige ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica no estabelecimento, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo, relativo às liquidações junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE ou ao Mercado Atacadista de Energia – MAE. Não tendo sido a operação escriturada nos livros fiscais e sequer emitida a correspondente nota fiscal de entrada.

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

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

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

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

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

Autuantes:

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

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

Contribuinte:

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

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

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

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

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

Atendendo ao solicitado a PGE/PROFIS se manifesta, inclusive após exame da IN 34/93, além dos demais dispositivos legais que envolvem a matéria, dizendo, expressamente, assistir razão aos autuantes, pois, por força do art. 155 da CF, o ICMS compõe a sua própria base de cálculo. Como a questão é de diferimento, ou seja, postergação do pagamento, a única forma de incluir o ICMS em sua própria base de cálculo é proceder ao cálculo e, a partir daí fazer incidir a redução de 52% prevista no Conv. 15/07, aplicando a alíquota correspondente. Portanto, concluiu PGE/PROFIS, in verbis:

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

Acolho integralmente o posicionamento da Douta PGE/PROFIS, por entender não restar dúvida de que a alíquota prevista é de 27%, a qual deve ser utilizada para apuração da base de cálculo do ICMS, pois é a correta e legal tributação para o caso, alcance do benefício fiscal de redução da base de cálculo, com mesma redução na carga tributária da operação, conforme previsto nos diversos dispositivos a respeito (arts. 155, § 2º, XII, “a”, da CF/88, 13, I, c/c seu §1º, LC 87/96, 17, I, §1º, I, da Lei 7.014/96 e 80, I, “a”, do RICMS/BA) e demonstrado nos levantamentos fiscais que embasam as imputações.

Cabe registrar que o Parecer Jurídico-Tributário acostado pela defesa, confunde “alíquota” com “carga tributária”, quando são institutos jurídico-tributário distintos. Sendo alíquota o percentual legal que aplicado ao valor da operação se apura a carga tributária que é o valor do tributo incidente sobre a operação. No caso em lide, a alíquota é 27%. O valor por ela calculado é que integra a base de cálculo do imposto. Esta base apenas pode ser encontrada dividindo-se o valor do fornecimento da energia elétrica por 0,73. Apurada esta base de cálculo e que o comando legal manda reduzir em 52% (RICMS: art. 80, I), dela sobra 48%, valor tributável com a alíquota única de 27% que, no caso, já se acha integrado do valor do tributo.

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

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

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

Portanto, por tudo que foi exposto, concluo que a base de cálculo a ser reduzida em 52% é a que contém nela integrado o imposto calculado com a alíquota para energia elétrica (27%). A carga tributária do caso é 12,96% da carga tributária sem o benefício fiscal, de modo que equivalha a 27% da base de cálculo reduzida. A fórmula de cálculo sugerida pelo autuado confunde “Alíquota” com “Carga Tributária” quando são institutos jurídico-tributários distintos. “Alíquota” é o percentual legal que aplicado ao valor da operação se apura a carga tributária e “Carga Tributária” é o valor do tributo que a operação sofre de modo efetivo.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 418 a 451), inicialmente ressalta sua tempestividade, comenta que inexistente uma definição legal específica quanto ao procedimento para realizar a efetiva redução de 52%, tendo demonstrado que adotou sistemática idêntica à adotada no AI 206830.0003/06-4, o que motivou a retirada de Pauta (14/05/13) para aguardar a publicação de uma portaria, entretanto foi julgado em 05/09/13.

Reapresenta os argumentos da impugnação quanto à preliminar de mérito da decadência (período de janeiro a setembro/07, tendo sido cientificado da autuação em 17/10/2012), nos termos do art. 150, §4º do CTN e contesta a fundamentação da JJF em aplicar o art. 107-B do COTEB, visto que a Súmula Vinculante nº 8, criou jurisprudência de que só lei complementar pode vir a modificar prazos decadenciais e ser inconstitucional a Lei nº 3.956/81.

No mérito quanto à infração 1, observa que a apreciação do mérito do Acórdão ora recorrido, fundamenta-se no Parecer da PGE/PROFIS do AI 298574.0005/12-7, no qual não há um alinhamento de discursos entre os autuantes, procuradoria e julgadores, para apontar objetivamente o disposto na legislação em vigor, quanto ao método de cálculo utilizado pela fiscalização e pela empresa.

Ressalta que naquele processo, os julgadores requereram Parecer da PGE/PROFIS para que analisasse à luz da legislação, a aplicação da redução da base de cálculo em 52% da aquisição de energia destinada a classe industrial, cujo Parecer transcrito às fls. 428/429 lhe parece genérico e questiona quanto à conclusão que entende equivocada, e foi acolhida na Decisão proferida.

Afirma que a problemática consiste em demonstrar que por conta da sistemática do imposto por dentro, há duas bases (originária e após a sistemática do ICMS por dentro) a serem consideradas e redução sobre ambas, e não apenas sobre a segunda, não havendo oposição a alíquota de 27%.

Transcreve os artigos 155, § 2º, “a” da CF88 (definição de contribuinte por LC); art. 13, § 1º, I da LC 87/96 e art. 17, §1º, I da Lei nº 7.014/96 (integração do ICMS à base de cálculo) e art. 80, I, “a” do RICMS/97 (redução da base de cálculo em 52% nas operações com energia elétrica destinada a consumo industrial) e questiona onde está previsto que a redução de 52% “só deve ser aplicada após a inclusão do imposto em sua própria base originária, como pretende a fiscalização”.

Afirma que a fundamentação da Decisão de que a redução da base de cálculo seja aplicada na base originária (i) e posterior a inclusão da alíquota (ii) é equivocada e que não utiliza um fator de tributação inexplicável, visto que aplicou a redução legal de 52% desde a origem (valor da operação), como está disposto na legislação e não a conclusão de que o valor da operação deve ser dividido por 0,73 e sobre o resultado aplicar a redução de 52%.

Exemplifica o mês de maio/2010, para tentar demonstrar ausência de congruência nos cálculos apresentados pelo Fisco, somando o valor de entrada de energia e o valor do imposto final, que difere do valor da Nota Fiscal, que deve refletir o valor da ENERGIA + IMPOSTO:

- (A) Valor da energia elétrica consumida [SEM ICMS]: R\$2.474.598,87
- (B) Coeficiente para inclusão do ICMS: 0,73: (A)/(B) = R\$3.389.861,47
- © Percentual de redução da Base de Cálculo: 52% (C)*52% = R\$1.762.727,96
- (E) Parcela Tributável: (C) - (D) = R\$1.627.133,50 (E)*27% = (F) R\$439.326,05
- (G) VALOR TOTAL (ENERGIA + IMPOSTO) [Total da Nota Fiscal]: (A) + (F) = 2.913.924,92.

Ressalta que o valor da entrada de energia elétrica consumida [SEM ICMS] – R\$2.474.598,87, mais o valor do ICMS – R\$439.326,05 resulta em R\$2.913.924,92, que difere do valor de entrada de Energia Elétrica consumida sistema de transmissão rede básica [COM ICMS Incluso] – R\$3.389.861,47.

Conclui que, pela sistemática do Fisco, o valor da operação descrito em “A” mais a inclusão do ICMS final descrito em “F” nunca corresponde ao valor da NF, o que gera uma inegável incoerência lógica, por entender que a NF deve expressar exatamente a soma: (A) + (F) = (G) ≠ (C).

Argumenta que a fiscalização utilizou método de cálculo sem base legal, configurando manobra para aumento da arrecadação, violando o princípio da legalidade o que foi confirmado pela 2ª JF.

Destaca que a edição de Portaria pela DITRI “foi desprezada no processo” e também o procedimento idêntico que a empresa adotou e trouxe ao AI 206830.0003/06-4 o que demonstra falta de uniformidade de entendimento sobre a matéria.

Manifesta entendimento de que existindo previsão de redução da base de cálculo em 52%, resulta em base de cálculo tributável de 48%, que aplicado o percentual de 27% resulta em percentual de 12,96 %. Em seguida informa que integrou o ICMS a própria base de cálculo utilizando a fórmula $1 - (0,48 \times 27\%) = 0,8704$ que é o coeficiente para fazer a inclusão.

Demonstra que para o valor da entrada de energia no mês de maio/10 de R\$2.474.598,87 dividiu pelo coeficiente de 0,8704 encontrando valor da entrada da energia consumida com o ICMS incluso de R\$2.843.059,63 que multiplicado pelo percentual de 52%, resulta em valor de R\$1.478.390,87 e parcela tributável de R\$1.364.688,49 que aplicado a alíquota de 27% resulta em ICMS devido de R\$368.460,49 que somado ao valor da entrada de R\$2.474.598,87 resulta no valor de R\$2.843.059,63, de acordo com a fórmula $A + F = G + C$.

Novamente indica os dispositivos legais (art. 13 da LC 87/96; art. 17 da Lei nº 7.014/96 e artigos 56 e 80 do RICMS/97), para reforçar o seu posicionamento de que a legislação disciplina a redução da base de cálculo em 52% sobre a base primária.

Com relação às penalidades aplicadas afirma que a infração 1 não existiu, por entender que houve recolhimento integral e que com relação à infração 2, a mesma foi erroneamente tipificada, pois foi contabilizada sobre base de cálculo errada, inexistindo a multa de 100%.

Destaca o cenário de divergência quanto à adoção do mesmo critério no AI 206830.0003/06-4, não ter aguardado a edição de Portaria por parte da DITRI, a sua boa-fé o que justifica a aplicação do art. 159 do RPAF/BA, que preconiza a dispensa ou redução da multa por infração, à luz do princípio da equidade.

Atenta que num estado democrático de direito não se pode aceitar a fixação de tributos de caráter confiscatório, visto que o Convênio ICMS 15/07, estabeleceu as regras a serem observadas pelos Agentes nas operações com energia elétrica (CCEE), estabelecendo a obrigatoriedade de emissão

de notas fiscais: a) *pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora, ou b) pela entrada de energia elétrica, em caso de posição devedora, o que pode ter implicado na infração 2*, o descumprimento de obrigação acessória referente à falta de emissão de nota fiscal de entrada nos meses em que a figurou na posição devedora perante a CCEE.

Entende ser cabível a aplicação de uma multa de 10% do valor comercial da mercadoria sujeita a tributação que tenha dado entrada no estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal, prevista no art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

Requer o cancelamento da multa aplicada de 100% na infração 2, convertendo em multa de 10%, reconhecimento da decadência de parte do débito, utilização indevida de método de cálculo da infração 1. Indica endereço para onde devem ser encaminhado intimações.

A PGE/PROFIS, no Parecer às fls. 456/458, ressalta que as alegações de inconstitucionalidade não podem ser apreciadas (art. 167, II do RPAF/BA), que as multas aplicadas são previstas na Lei nº 7.014/96 sendo inquestionável sua legalidade e legitimidade, não se aplicando o princípio constitucional do efeito confiscatório sobre as multas e o pedido de redução ou cancelamento não é de competência da Câmara (obrigação principal – art. 159 do RPAF/BA).

Também, que deve ser rejeitado o pedido de prova pericial em razão de que os elementos contidos nos autos serem suficientes para a formação da convicção dos julgadores e não depender de conhecimento técnico.

No mérito, quanto à preliminar de decadência, afirma que deve ser afastada, visto que a contagem do prazo deve ser feita a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador (art. 173, I do CTN), ao teor do art. 107-B do COTEB, em consonância com o art. 150, §4º do CTN.

Manifesta que os autuantes demonstraram que o contribuinte integrou a base de cálculo do ICMS o percentual de apenas 12,96%, ao invés de aplicar a alíquota de 27% prevista para as operações objeto da autuação, fazendo incidir este percentual sobre a base de cálculo com o imposto integrado e aplicado a redução de base de cálculo de 52%, conforme dispõe o Convênio ICMS 15/07.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Na assentada do julgamento em 06/05/13, o recorrente ressaltou que no AI 206830.0003/06-4 o ICMS exigido relativo à operação idêntica a desta autuação, foi apurado utilizando a mesma metodologia que a empresa aplica.

Também, que no Acórdão CJF 0483-13/13 (AI 298574.005/12-7), o voto vencido manifesta entendimento de que a norma definidora da base de cálculo do ICMS nas operações de fornecimento de energia elétrica *“goza de benefício de redução de 52%, e esta norma vale tanto para o cálculo do imposto ‘por dentro’ quanto para o cálculo do imposto efetivamente devido”*.

VOTO

No Recurso Voluntário interposto, o recorrente reapresentou a quase totalidade dos argumentos da impugnação inicial, em resumo:

- a) Operou-se a decadência relativa ao período de janeiro a setembro/07;
- b) No mérito que a Decisão fundamenta-se no Parecer da PGE/PROFIS do AI 298574.0005/12-7, que não é conclusivo quanto à aplicação da redução da base de cálculo em 52% da aquisição de energia (base de cálculo originária e após a sistemática do ICMS por dentro);
- c) Que a aplicação da redução da base de cálculo em 52% resulta em percentual de 12,96 %, em seguida integrando o ICMS a própria base de cálculo: fórmula $1 - (0,48 \times 27\%) = 0,8704$;

- d) Que inexistente penalidade com relação à infração 1 e que a infração 2 deve ser convertida em multa de 10% do valor comercial da mercadoria sujeita a tributação que deu entrada no estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal (art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96).

Verifico que estes argumentos foram apreciados na Decisão da Primeira Instância e não merece qualquer reparo, inclusive sobre o pedido de realização de perícia tendo em vista que os elementos contidos no processo são suficientes para formar a convicção do julgador e não depender de conhecimento especial de técnicos (art. 147, II do RPAF/BA).

Também deve ser afastado o pedido de que deveria se aguardar a edição de Portaria (ou Inst. Normativa) pela DITRI, para se proferir uma Decisão relativa a esse processo, visto que a Decisão deve levar em conta a ocorrência dos fatos geradores à luz da legislação tributária vigente.

Quanto à preliminar de decadência relativo aos fatos geradores ocorridos no período de 31/01/2007 a 30/09/2007, a JJF fundamentou que em se tratando de lançamentos tributários sujeitos à homologação (art. 150, §4º do CTN), o prazo de contagem para constituir o crédito tributário é a partir do primeiro dia do mês de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 107-B, §5º do COTEB, logo, o Fisco teria até o dia 31/12/2012 para constituir o lançamento tributário, o que ocorreu, visto que o Auto de Infração foi lavrado em 04/10/2012. Este entendimento tem sido prevalente nas decisões deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 0113/12-05, CJF 0144-11/09 e CJF Nº 0235-11/12, não se configurando a decadência.

No mérito, a PGE/PROFIS, no Parecer às fls. 456/458, ressalta que as alegações de inconstitucionalidade não podem ser apreciadas (art. 167, II do RPAF/BA), que as multas aplicadas são previstas na Lei nº 7.014/96 sendo inquestionável sua legalidade e legitimidade, não se aplicando o princípio constitucional do efeito confiscatório sobre as multas e o pedido de redução ou cancelamento não é de competência da Câmara (obrigação principal – art. 159 do RPAF/BA).

Também, que deve ser rejeitado o pedido de prova pericial em razão de que os elementos contidos nos autos serem suficientes para a formação da convicção dos julgadores e não depender de conhecimento técnico.

No tocante ao argumento de que a Decisão ora recorrida fundamenta-se no Parecer da PGE/PROFIS do AI 298574.0005/12-7 e que não há alinhamento de discurso entre autuantes, procuradoria e julgadores, verifico que conforme apreciado na primeira instância, ao se deparar com a questão contida naquele processo, quanto ao critério da aplicação da redução da base de cálculo na aquisição de energia elétrica, foi solicitado emissão de Parecer por parte da PGE/PFOFIS (fl. 400).

Por sua vez, na conclusão do Parecer (fl. 429) a PGE manifestou entendimento de que o ICMS integra a sua própria base de cálculo (art. 155 da CF) e que em se tratando de operação submetida ao regime de diferimento, a *“única forma de incluir o ICMS em sua própria base de cálculo é proceder ao cálculo e a partir daí fazer incidir a redução de 52% prevista no Convênio ICMS 15/07, para aplicação da alíquota correspondente”*. Logo, tendo sido este o procedimento adotado pelos autuante e fundamentado na Decisão proferida pela JJF, conclui-se que não há dissonância dos entendimentos (PGE/autuantes/julgador), como alegado.

Relativamente à apuração do imposto com a aplicação da redução da base de cálculo em 52%, constato que a questão central é o método utilizado pelos autuantes e pelo estabelecimento autuado, como exemplificado no Recurso interposto, relativo ao mês de maio/2010, em que:

CÁLCULO	VALOR/ENERGIA sem ICMS	MÉTODO	BC/ com ICMS	BC/Trib. 48%	ALIQ.	ICMS/DEVIDO
AUTUANTE	2.474.598,87	dividiu p/ 0,73	3.389.861,47	1.627.133,50	27%	439.326,05
EMPRESA	2.474.598,87	dividiu p/0,8704	2.843.059,63	1.364.688,49	27%	368.460,49

Pelo exposto, a divergência entre o valor do imposto apurado pela empresa e pelo autuante decorre do critério empregado para apurar a base de cálculo.

O autuante tomou como base o valor da energia elétrica consumida de R\$2.474.598,87, fez a integração do ICMS a 27% (*dividiu por* 0,73), e do valor resultante de R\$3.389.861,47 aplicou o percentual de redução da base de cálculo de 52% encontrando a parcela tributável de R\$1.627.133,50, aplicando a alíquota de 27% o que resultou em valor devido de R\$439.326,05.

Já a empresa tomou o valor de R\$2.474.598,87 e *dividiu por* 0,8704 para integrar o ICMS a sua base de cálculo, o que resultou em valor de R\$2.843.059,63 para apurar o valor de R\$368.460,49.

Este “coeficiente de inclusão do ICMS” de 0,8704 é demonstrado pelo recorrente à fl. 441:

Tomando o todo como 100%, sobre a parcela tributável de 48% (52% de RBC) aplicou o percentual de 27% o que resulta em percentual tributável de 12,96%. Subtraiu este percentual de 100% o que resultou em 87,04% e considerou o “coeficiente para inclusão do ICMS” em 0,8704, que foi empregado para apurar a base de cálculo tributável (48% - R\$1.364.688,49).

Pelo exposto, considerando que a aquisição de energia elétrica conectada ao Sistema de Transmissão está contemplada com o diferimento (Convênio ICMS 15/07), o valor da energia adquirida não contém ICMS e o pagamento do imposto diferido implica na integração a sua própria base de cálculo (art. 155, §2º, XII, “a” da CF 88), na base primária (i) deve ser integrado o imposto à alíquota prevista de 27%. Uma vez apurado a base de cálculo do ICMS diferido, deve-se aplicar o percentual de redução de base de cálculo (art. 80, I, “a” do RICMS/97), para em seguida apurar o valor tributável (ii) que é o valor da mercadoria com o ICMS, deduzido da parcela contemplada com redução e base de cálculo.

Em outras palavras, a mercadoria [energia elétrica] adquirida é tributável, mas em se tratando de operação interestadual, a operação é imune por força constitucional. Como na operação em questão, a aquisição da energia elétrica tem como fato gerador a entrada da mercadoria no estabelecimento, e, no valor pago não contém ICMS, para se apurar a base de cálculo tributável, deve se integrar o imposto à sua própria base de cálculo, ou seja, dividindo por 0,73. Em seguida, uma vez integrado o imposto a base de cálculo é que deve ser aplicado o percentual de redução da base de cálculo, como previsto na legislação do imposto.

Quanto a metodologia aplicada na apuração do imposto devido no AI 206830.0003/06-4, verifico que, conforme demonstrativo anexo ao mesmo, o ICMS exigido foi apurado em conformidade com a tese defendida pelo recorrente. Entretanto, o mesmo foi lavrado em 27/09/06 e foi quitado pela empresa, não tendo havido qualquer questionamento naquele lançamento.

Já o AI 298574.0005/12-7, foi lavrado em 04/12/12 e apesar de utilizar metodologia diferente do anterior, reflete o entendimento da administração tributária estadual no momento atual, ou seja, que estando o ICMS relativo à aquisição interestadual contemplado com diferimento, para apurar o ICMS devido, deve se integrar o imposto ao valor da operação (base primária), para em seguida apurar o valor contemplado com a redução da base de cálculo.

Este procedimento adotado pela fiscalização foi apreciado na Decisão contida no Acórdão JF nº 0179-04/13, cujo Recurso Voluntário Não foi Provido, no Acórdão CJF nº 0483-13/13, inclusive com opinativo validado pela PGE/PROFIS. Logo, o conteúdo de parte do voto discordante, proferido por um dos Conselheiros da 3ª CJF, manifestando entendimento de que deve ser excluído o percentual de 52% contemplado com redução da base de cálculo primária, para depois apurar o imposto devido, não reflete o entendimento prevalente neste Conselho, visto que a Decisão foi pelo Não Provimento do Recurso. Por isso, tal tese não pode ser acolhida.

Concluo que, o procedimento adotado pela fiscalização na apuração do imposto está em conformidade com o que determina a legislação tributária, entendimento manifestado pela PGE/PROFIS e Decisão proferida na primeira instância, motivo pelo qual deve ser mantida a procedência da infração 1.

Consequentemente, restando comprovado o cometimento da infração 1, fica mantida a multa aplicada como prevista em lei, para esta infração (60%, art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96).

No tocante à infração 2, quanto ao pedido de conversão em multa de 10% do valor comercial da mercadoria sujeita a tributação que deu entrada no estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal (art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96), verifico que a infração acusa falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica no estabelecimento, sem emissão e escrituração da nota fiscal.

Dessa forma, os elementos contidos nos autos comprovam que o estabelecimento autuado adquiriu mercadoria (energia elétrica) na Câmara de Comercialização de Energia, não emitiu a nota fiscal correspondente, não apurou, nem recolheu o ICMS (diferimento). Portanto, ocorreu descumprimento da obrigação principal e não há do que se falar em descumprimento de obrigação acessória, para converter em multa de 10%, visto que a previsão do art. 42, IX da Lei nº 7.014/96 se aplica quando a mercadoria sujeita a tributação tenham entrado no estabelecimento “sem o devido registro na escrita fiscal”.

Entendo que na situação presente, o estabelecimento autuado era responsável pela apuração do ICMS (diferimento), emissão e escrituração da nota fiscal (obrigação principal) e não o tendo feito, está correta a aplicação da multa prevista no art. 42, IV, “h” da Lei nº 7.014/96 (quando não houver a emissão de documento fiscal). Logo, não pode ser acolhido o pedido de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória (não escrituração de nota fiscal).

Por fim, quanto ao pedido de dispensa ou redução de multa por descumprimento de obrigação principal, conforme ressaltado pela PGE/PROFIS não se inclui na competência desta 1ª CJF apreciar tal pedido. Fica indeferido por falta de previsão legal.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

No que diz respeito a preliminar de decadência, ousou divergir do nobre relator do presente Recurso Voluntário, uma vez que entendo correta a alegação do contribuinte no sentido de que estão fulminados pela decadência os créditos lançados no período compreendido entre janeiro e setembro de 2007, especificamente em relação à infração 01.

Para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por esta 2ª CJF.

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Primeiramente ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de matéria tributária**, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da Decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude está em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da Decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. Agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispendo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

(...)

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a Decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

“EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

1. Agravo regimental no Recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.

2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.

3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)”

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, vislumbro que a sua apuração é mensal, com lançamento feito pelo próprio contribuinte e a devida homologação posterior, dos cálculos e do pagamento efetuado, pela autoridade administrativa pertinente.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, v.g., nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96; e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da Súmula Vinculante nº 08 nos seus fundamentos; concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes de setembro de 2007 – infração 01 - não mais poderão ser exigidas pelo Fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298574.0006/12-3**, lavrado contra **CIA. DE FERRO LIGAS DA BAHIA - FERBASA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$4.172.410,29**, acrescido das multas de 60% sobre R\$4.033.140,15 e 100% sobre R\$139.270,14, previstas no art. 42, incisos II, “a” e IV, “h”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Edmundo José Bustani Neto, Rosany Nunes de Mello Nascimento e Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de maio de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

EDMUNDO JOSÉ BUSTANI NETO - VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS