



**ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

Processo nº 0110532016-2

Recorrente: ENERGISA BORBOREMA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CONSUMIDOR – CAMPINA GRANDE

Autuantes: JOÃO ELIAS COSTA FILHO/EDUARDO SALES COSTA

Relator: ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO

Relatora Voto Divergente: CONS.^a DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES

DECADÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA. TRIBUTOS SUBMETIDOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NOS CASOS DE UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL, O PRAZO PARA CONTAGEM DO QUINQUÊNIO SE INICIA A PARTIR DO ÚLTIMO DIA DE CADA MÊS DE APURAÇÃO. ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DECORRENTE DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

No caso dos tributos submetidos ao lançamento por homologação, esta só se realiza diante das informações prestadas pelo contribuinte com o fito à verificação de suas regularidades, o que no caso do ICMS, só ocorre a partir da entrega da GIM ou da EFD, ocasião em que o prazo para incidência da decadência começa a ser contado.

A legislação não autoriza a utilização de crédito do imposto estadual por parte da concessionária de serviço público em decorrência de aquisições de bens destinados à manutenção, modernização e ampliação/construção da infraestrutura de transmissão e de distribuição de energia quando se tratar de bens cuja propriedade se configure em titularidade do Poder Concedente.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M os membros do Tribunal Pleno de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à maioria e de acordo com o voto original do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovidimento, para manter a sentença monocrática que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000071/2016-15, lavrado em 29/1/2016, contra a empresa ENERGISA BORBOREMA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A., inscrição estadual nº 16.003.839-1, devidamente qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 2.182.052,78 (dois milhões, cento e oitenta e dois mil, cinquenta e dois reais e setenta e oito centavos), sendo R\$ 1.091.026,39 (hum milhão, noventa e um mil, vinte e seis reais e trinta e nove

centavos), de ICMS, por infração ao artigo 20, § 3º, II, da LC nº 87/96, bem como aos arts. 72, I, 82, III, “b”, § 2º, I e II, c/c o art. 106, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 1.091.026,39 (hum milhão, noventa e um mil, vinte e seis reais e trinta e nove centavos), de multa por infração nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

P.R.I

Tribunal pleno de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 20 de setembro de 2019.

ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO
Conselheiro Relator

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal pleno de Julgamento, acompanhando o voto original: CHRISTIAN VILAR DE QUEIROZ (SUPLENTE), FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ (SUPLENTE), THAÍS GUIMARAES TEIXEIRA e PETRONIO RODRIGUES LIMA; acompanhando o voto divergente: MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES e MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS

ALENCAR
SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE
Assessora Jurídica

Relatório

Neste colegiado examina-se o recurso voluntário, nos moldes do artigo 77 da Lei nº 10.094/2013, diante da decisão monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000071/2016-15, lavrado em 29/1/2016, (*fls.* 3-4), no qual constam as seguintes infrações fiscais:

“FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL – Falta de recolhimento do imposto.”

“NOTA EXPLICATIVA – A falta de recolhimento do ICMS é decorrente do lançamento indevido de créditos de ICMS proveniente da entrada de bens e produtos no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita, cuja saída ou a prestação subsequente não configurou fato gerador do ICMS, ocorridos no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2011, o contribuinte, na condição de concessionária de serviço público, adquiriu tais bens e produtos para utilização nas atividades específicas e exclusivas de prestações de serviços não tributadas (manutenção, modernização e

ampliação/construção da infraestrutura de transmissão e de distribuição de energia), objetos do contrato de concessão e que ao poder concedente são incorporados. Constituindo-se em bens vinculados à concessão, as atividades relacionadas geram como contrapartida, para o contribuinte ora autuado, um direito de recebimento, classificado contabilmente como intangíveis e/ou financeiros, tudo em conformidade com a regulamentação contida na lei de concessões (Lei n.º 8.987/95), no contrato de concessão n.º 008/2000 – ANEEL, e normas contábeis aplicadas ao caso (resoluções CFC n.º 1.318/10 e n.º 1.261/09) estando estas atividades fora do escopo específico de comercialização de energia, vendendo, portanto, pelo princípio da não cumulatividade, pela Lei Complementar 87/96 e RICMS/PB, a pretensão ao direito de creditamento, os valores indevidamente apropriados como créditos advieram da sistemática de cálculos resultantes dos lançamentos erroneamente efetuados na base de creditamento constante do bloco G da escrituração fiscal digital do contribuinte (EFD) (controle de créditos do ICMS do ativo permanente), registro G – 110, campo 09 ICMS_aprop escriturados na EFD (apuração de ICMS) bloco E, registro E-111 como parte dos valores integrantes de outros créditos (CAMPO – 3 DESCR_COMPL_AJ) C/C (CAMPO-4 VL_AJ_APUR), promovendo repercussão tributária no mesmo período e de igual valor aos lançamentos indevidamente efetuados, haja vista a ocorrência ininterrupta e saldos devedores, tornando-se desnecessária a reconstituição da contra gráfica do ICMS. Pelo relatado, acrescentam-se aos artigos dados por infringidos o art. 20, § 3º, II, da LC 87/96, bem como os arts. 72, I, e 82, III, “b”, § 2º, I e II, do RICMS/PB.”

Foi dado como infringido o artigo 106 do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, além dos dispositivos apontados na nota explicativa. O crédito tributário proposto foi de R\$ 2.182.052,78 (dois milhões, cento e oitenta e dois mil, cinquenta e dois reais e setenta e oito centavos), sendo R\$ 1.091.026,39 (hum milhão, noventa e um mil, vinte e seis reais e trinta e nove centavos), referentes ao ICMS devido, e mais R\$ 1.091.026,39 (hum milhão, noventa e um mil, vinte e seis reais e trinta e nove centavos), de multa por infração, cuja previsão legal se insere no artigo 82, V, alínea “h”, da Lei 6.379/96. O período de autuação corresponde aos exercícios de janeiro a dezembro de 2011.

Regularmente cientificado do auto de Infração de forma pessoal em 29/1/2016 (fl. 9), a empresa autuada apresentou reclamação em 1º/3/2016 (fls. 24-58), na qual se insurge contra os termos da autuação com base nas seguintes argumentações:

- que tem sua atividade fiscalização pela ANEEL, reguladora do setor;
- que é irrelevante a possibilidade de reversão dos itens do ativo imobilizado para a de ativo fixo da adquirente, nos termos do art. 179, IV, da Lei n.º 6.404/79;
- que houve contrariedade aos princípios da não cumulatividade;
- que a mudança da norma contábil orientadora do registro dos ativos das concessionárias públicas não possui o condão de modificar a essência das operações ou a natureza dos bens envolvidos;

- Que houve decadência do direito de lançar o crédito tributário do exercício de janeiro de 2011;
- que a penalidade aplicada deve ser reduzida ao percentual de 50%, nos termos do artigo 82, II, “e”, da Lei n.º 6.379/96;

Assim, diante das argumentações, requereu o acolhimento das preliminares arguidas para que o auto de infração seja declarado improcedente e, no mérito, seja acolhida a reclamação e desconstituído o crédito tributário, com o seu respectivo cancelamento.

Com a conclusão dos autos (fl. 108) e sem anotação de ocorrência de antecedentes fiscais (fl. 107), o processo foi remetido à GEJUP, com distribuição ao Julgador Sidney Watson Fagundes da Silva que exarou sentença considerando o auto de infração PROCEDENTE, conforme ementa abaixo:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS NO CIAP REFERENTE A ATIVOS INTANGÍVEIS E/OU FINANCEIROS

- As aquisições de bens enquadrados como Ativos Intangíveis e/ou Ativos Financeiros não geram direito a créditos de ICMS e, portanto, não devem ser registrados no documento destinado ao controle de crédito de ICMS do ativo permante – CIAP da Concessionária.

- O contrato de concessão não transfere à Autuada o direito de controle – muito menos de propriedade – do uso da infraestrutura de serviços públicos, sendo prevista, apenas a cessão de posse desses bens, os quais serão revertidos ao Concedente após o encerramento do referido contrato.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificado da decisão de primeira instância administrativa através de Aviso de Recebimento (A.R.) de n.º JR 47275489 9 BR - fl. 136 -, em 14/2/2018, o autuado apresentou recurso voluntário (fls. 138-196), em 15/3/2018 (fl. 137) ao Conselho de Recursos Fiscais, se insurgindo contra os termos da decisão de primeira instância com base nas seguintes argumentações:

- que o recurso é tempestivo;
- que o crédito de ICMS relativo às aquisições dos bens necessários à manutenção dos serviços de distribuição de energia elétrica é devido exatamente em função da natureza essencial deles para a

referida prestação (atividade meio x atividade fim);

- que os bens configuram patrimônio da recorrente até que haja a reversão da concessão ao Poder Público ao final do prazo do contrato, atividade regulada pelo direito privado;

- que foi observada a legislação tributária quanto à classificação dos bens no ativo imobilizado, desde a Constituição às normas técnicas da Aneel;

- que é vedada a glosa em função da empresa adotar as práticas contábeis adotadas no Brasil com a vigência da Lei n.º 11.638/2007;

- que foi equivocada a interpretação das resoluções CFC n.ºs 1.261/09 e 1.318/10;

- que parte do crédito tributário, até 28/01/2011, é indevido por ter sido alcançado pela decadência;

- que a multa deveria ser aplicada no percentual de 50% por disposição do art. 82, II, “e” da Lei n.º 6.379/96.

Por fim, diante das alegações feitas, requer que seja dado provimento ao recurso para, em reforma da decisão recorrida, julgar totalmente improcedente o lançamento de ofício. Que seja acolhida a prejudicial de decadência do crédito tributário, assim como a aplicação da alíquota de 50% no caso de que seja julgado procedente o auto de infração. Além do mais, pugna pela produção de provas admitidas em direito.

Com o pedido de sustentação oral, foi emitido pedido de parecer à assessoria jurídica da casa (fls. 237-238), que em sua manifestação alega o seguinte:

- que houve respeito à regularidade formal e ao devido processo legal;

- que houve decadência do crédito tributário até o dia 28/01/2011;

- que não há provas das alegações da defesa no recurso apresentado, especialmente no que se refere àquela que dá conta de que os bens supostamente adquiridos com crédito são integrantes do Ativo Fixo da recorrente;

- que os bens não pertencem à concessionária, sendo, quando muito, possuidora mitigada, detentora deles, não possuindo nenhum direito real, o que implica na impossibilidade de utilização do crédito nas aquisições;

- que não há que se falar em violação ao princípio da não cumulatividade, já que se constitui em hipótese vedada da Lei Complementar n.º 87/96;

Por fim, conclui opinando pela regularidade geral do procedimento, pelo provimento parcial do recurso quanto à decadência para os fatos geradores ocorridos até 28/01/2011, rejeitando a preliminar arguida quanto aos demais fatos geradores.

Na sequência, remetidos os autos a esta Casa, com distribuição a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, o recurso voluntário será objeto de apreciação e julgamento.

Este é o relatório.

VOTO

Trata-se de recurso voluntário, nos moldes do que dispõe o artigo 77, interposto contra decisão de primeira instância que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00000071/2016-15, lavrado em 29/1/2016 (fl. 3-4) em desfavor da empresa ENERGISA BORBOREMA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A., devidamente qualificada nos autos.

Em primeira análise, cabe observar que o lançamento fiscal observou, de forma rigorosa, as disposições do art. 142 do CTN, não importando qualquer pretensão de nulidade referente às hipóteses elencadas nos arts. 14, 16 e 17 da Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT), em conformidade com o que prescreve os referidos diplomas.

A) DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

A primeira questão a ser elucidada no presente litígio diz respeito à alegação da prejudicial de mérito referente à decadência arguida pela defesa relativa aos créditos tributários levantados até o dia 28/1/2011, tese à qual se acosta o assessor jurídico do Conselho de Recursos Fiscais no seu douto parecer.

Ocorre que, em entendimento díspar e ousando discordar com ambos posicionamentos – da defesa e da assessoria – é preciso discorrer sobre o conteúdo semântico dos vocábulos dispostos na infração cometida para que se elucide de forma mais precisa a respeito do início da contagem para verificação do prazo prescricional, o que só se consegue no entendimento percuciente da acusação que no auto de infração foi feita.

Ora, a acusação se refere à falta de recolhimento do ICMS – conforme se extrai do campo “descrição da infração” – cuja ocorrência se verificou em função do contribuinte ter se creditado equivocadamente – assim como descrito no campo “nota explicativa” - de valores relativos do CIAP por aquisições realizadas no período da autuação - 2011. Ora, senhores conselheiros, é preciso estar atento que nem sempre o crédito irregular de valores relativos ao ICMS no conta corrente do imposto implicará em falta de recolhimento, razão pela qual o que se denuncia é a conduta atentatória à legislação em vigor por utilização indevida de crédito relativa às aquisições de bens destinados ao ativo fixo da empresa, com a consequente falta de recolhimento do imposto estadual dela decorrente.

Basta, no caso concreto verificar que, caso o contribuinte autuado tivesse, por ocasião da lavratura do auto de infração, saldo credor do exercício anterior datado de 31.12.2010 em valor igual ou superior a R\$ 1.100.000,00 que não haveria qualquer valor de ICMS a ser cobrado no exercício 2011 porque não resultaria em saldo devedor de ICMS a recolher. É preciso entender que o fato gerador não se refere diretamente ao lançamento indevido a crédito do conta corrente, mas sim à falta de recolhimento do ICMS que foram recolhido a menor como consequência da utilização indevida desses valores, subtraindo parcela do imposto a recolher em cada período – janeiro a dezembro de 2011.

Diante do contexto fático e jurídico, não se estabelece, para o caso em análise, qualquer controvérsia a respeito da norma aplicável para contagem do prazo para apuração do quinquênio dentro do qual se operaria a decadência, que é aquela disposta no artigo 150, § 4º, do CTN, assim destacada:

Art. 150 – (...)

§ 4.º Se a lei não fixar prazo à 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.

A celeuma, contudo, se estabelece no desvendamento do termo inicial da contagem desse prazo de cinco anos para aferição da incidência ou não da decadência, entendida aqui como perda do direito, por parte da Fazenda, de constituir o crédito tributário através do lançamento, ato administrativo que carrega em si uma dupla natureza: constitutiva do crédito tributário e declarativa da obrigação respectiva.

É ele – o lançamento - lavrado por autoridade administrativa competente, que confere ao Estado o direito de cobrar o referido crédito, sendo peça indispensável para o estabelecimento da relação obrigacional entre Sujeito Ativo e Sujeito Passivo. A decadência opera como uma verdadeira garantia para o administrado, evitando que a relação jurídica, porventura existente, se eternize no tempo, atentando contra a segurança jurídica, e não admitindo a postergação do dever de agir da Fazenda de forma indefinida, assegurando a estabilização da relação entre a Administração Fazendária e o contribuinte.

Pois, neste diapasão, é preciso entender que, para o entendimento do que se quer analisar, é preciso ter em mente que a homologação por parte do Fisco só pode ocorrer sobre aquilo de que a ela foi dada oportunidade de conhecimento. E isso só ocorre a partir das declarações que o contribuinte entrega para que do seu movimento de mercadorias ou prestações de serviços se tenha conhecimento.

Nesses torneios, é preciso que se entenda que não é o crédito fiscal lançado erroneamente no conta corrente do ICMS o fato gerador do imposto. O fato gerador do imposto é o recolhimento a menor do tributo devido que foi equivocadamente apurado quando se utilizou, em clara infração à legislação em vigor – RICMS/PB -, valores a título de crédito de ICMS cuja legalidade foi frontalmente atingida como adiante discutiremos.

Ora, o legislador fez a opção, diferentemente do que ocorre com o imposto de renda que é anual, da apuração mensal do ICMS, através do confronto entre créditos e débitos, se apurando no final do período o saldo que pode ser de três naturezas: neutro, devedor e credor. Mas é preciso que se entenda que somente ao final de cada período, o contribuinte terá a dimensão exata daquilo que ocorreu no mês de exercício.

E quando a Fazenda estadual vai ter conhecimento do fato infracional do crédito utilizado indevidamente? Exatamente quando ele entrega, através da GIM ou da EFD, as informações completas da sua escrita fiscal e contábil quando, a partir daí, poderá homologar ou não o lançamento efetuado pelo próprio contribuinte. Nunca antes disso. E o resultado desse confronto só

se verifica no final de cada exercício de apuração.

Sendo assim, temos que para o ICMS o prazo prescricional inicia sua contagem, no caso específico de irregularidade na utilização do crédito indevido, a partir do último dia do mês de apuração do imposto a recolher, assim como já se decidiu nesta corte através do Acórdão n.º 437/2018:

DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL APURADO NO CIAP. BENS PÚBLICOS PERTECENTES AO PODER CONCEDENTE. ATIVOS INTANGÍVEIS E/OU FINANCEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO POR PLENA DESCARACTERIZAÇÃO DA PROPRIEDADE. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. MULTA APLICADA NA FORMA DA LEI. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Contagem do prazo decadencial para os casos de falta de recolhimento do ICMS por crédito indevido, nos termos do artigo 150, §4º do CTN, inicia-se a partir do fato gerador, que é representado pelo débito levantado na apuração mensal. Decadência tributária suscitada não configurada.

- Restou evidenciada a impossibilidade de aproveitamento de crédito fiscal oriundo das aquisições de bens que são pertencentes ao poder concedente (União) em regime de concessão de serviço público para distribuição de energia elétrica. Os bens adquiridos não podem ser classificados e contabilizados como ativo imobilizado da concessionária, pois as normas que regulam sua atividade não lhe transferem o direito de controle nem de propriedade dos bens que se incorporam à infraestrutura dos serviços públicos de energia elétrica, nos termos do seu Contrato de Concessão, intermediado pela ANEEL, em que prevê apenas a cessão de posse desses bens, os quais serão revertidos ao Poder Concedente após o encerramento do referido contrato.

- Inexistência de afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

- Regularidade na aplicação da penalidade prevista na lei, tendo em vista o princípio da legalidade ao qual deve observância o agente administrativo no exercício de sua atividade. (grifo nosso)

Por isso é que, nesta contenda, é imprescindível a análise a respeito de identificar qual seria o termo inicial, nos casos de impostos sujeitos ao lançamento por homologação, da contagem do prazo quinquenal na esfera tributária. Para esclarecer as questões que por aqui pululam necessário se faz recorrer às disposições do Ordenamento Processual Tributário do Estado da Paraíba, aprovado pela Lei nº 10.094/2013, em seu artigo 22, *in verbis*:

Art. 22. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.

§ 1º A decadência deve ser reconhecida e declarada de ofício.

§ 2º Aplica-se o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aos casos de lançamento por homologação.

§ 3º Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador. (g.n)

Vê-se que a referência às declarações de informações fiscais, contidas no seu parágrafo 3º, não se fez por coincidência. Faz-se porque é a partir delas que nasce para o Fisco a possibilidade de homologar o referido auto-lançamento, antes do qual seria tarefa impossível, razão pela qual é a partir do conhecimento daquilo que o contribuinte declarou que vai se iniciar a contagem do prazo de cinco anos, assim como também se posicionou o Ministro Luiz Fux, no AgRg 1184651, julgado em 9/2/2010:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. NECESSIDADE DE PROVA PERICIAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUMENTO DE ALÍQUOTA DE ICMS. INCONSTITUCIONALIDADE. JULGAMENTO DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (REsp 962.379/RS). AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS N.º 282, DO STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA.

1. O ato administrativo do lançamento, efetuado pelo ente tributante, é desnecessário quando o próprio contribuinte, previamente, mediante GIA ou DCTF, procede à declaração do débito tributário a ser recolhido.
2. In casu, o contribuinte efetuou a declaração do débito inscrito em dívida ativa, por isso que prestando o sujeito passivo informação acerca da efetiva existência da dívida, porém não adimplindo-a, inicia-se para o Fisco Estadual a contagem do prazo prescricional para ajuizar o executivo fiscal, posto constituído o crédito por autolançamento.
3. A Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA assemelha-se à DCTF, razão pela qual, uma vez preenchida, constitui confissão do próprio contribuinte, tornando prescindível a homologação formal, passando o crédito a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal.
4. É que a Primeira Seção, quando do julgamento de recurso representativo de controvérsia, consolidou o entendimento de que a A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado. (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008). (grifo nosso)

Neste mesmo sentido, é de se concluir, a partir das dicções artigo 12 da Lei nº 6.379/96^[1] que não é, por si mesmo, o creditamento fato gerador do imposto, sendo preciso reforçar que a falta de recolhimento do tributo em decorrência da utilização indevida do crédito que se configura como fato gerador da exação.

Por isso é que não se pode considerar como termo inicial de contagem do período decadencial o momento da escrituração dos créditos glosados pelo Fisco, assim como também não é a data de pagamento. A obrigação de recolher o ICMS nasce em consequência da realização de operações sujeitas à incidência do imposto, realizadas durante todo o período de apuração e que se constituem fato gerador do ICMS. Obrigação esta que pode ser paga em dinheiro ou por meio de créditos (princípio da não-cumulatividade).

Portanto, de olho na apuração, a que o ICMS deve ser submetido, em observância ao referido princípio – da não-cumulatividade – quando o saldo credor se mostra insuficiente para compensar os valores dos débitos realizados por ocasião das saídas, o contribuinte deve efetuar o pagamento do tributo apurado e lançado com base na escrituração em conta gráfica.

Observemos o teor do artigo 41 e de seu parágrafo único, ambos da Lei nº 6.379/96:

Art. 41. O mês será o período considerado para efeito de apuração e lançamento do imposto com base na escrituração em conta gráfica.

Parágrafo único. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste parágrafo:

(...)

II – se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado em regulamento;

É preciso, por isso tudo, estar atento à especificidade do ICMS que é imposto, assim como o Imposto de Renda, submetido a uma apuração periódica, o mês, dentro do qual o contribuinte irá dimensionar o *quantum* irá recolher ou, até mesmo, se nada deverá recolher, a depender do confronto entre os débitos e créditos efetuados nesse mesmo período de tempo escolhido pelo legislador.

A Jurisprudência pátria é farta ao consagrar a tese adotada, quando o STJ, a partir dos fragmentos do voto proferido pelo ministro Benedito Gonçalves nos autos do AgRg no REsp 1.199.262/MG, que bem esclarece a matéria:

“A circunstância apontada pela parte embargada, de que a autuação decorreu de creditamento indevido, é desinfluyente para a solução da controvérsia em comento. Com efeito, como veremos adiante, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo. Frise-se, ainda, que, diferentemente do sustentado pela parte embargada, o fato gerador de que trata o art. [150](#) , [4º](#) do [CTN](#) se refere ao do

débito não adimplido (saldo devedor) e não dos créditos que supostamente foram indevidamente utilizados.” (g. n.)

De acordo com a dicção acima destacada, no caso de creditamento indevido, o fato gerador do débito não pago (saldo devedor) é o de que trata o art. 150, § 4º do CTN. Neste norte, implica em tomar por base o débito fiscal apurado na Conta Gráfica, que é representativo do fato gerador do ICMS, não podendo, no caso em tela, o marco inicial da contagem ser a partir do dia 28 de janeiro de 2011, pretendido pela recorrente, quando ainda não havia ocorrido a apuração mensal.

Portanto, com estes fundamentos, confirmo a decisão monocrática, que afastou a preliminar de decadência tributária suscitada.

B) DA FALTA DE RECOLHIMENTO POR UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO PELAS AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO - CIAP

Com relação às questões de mérito levantadas pela defesa, em limine é preciso evidenciar, como bem destacou a assessoria jurídica deste conselho que o contribuinte, para além das alegações de fato e de direito (questões jurídicas, unicamente) não apresentou um documento sequer capaz de dar suporte probatório ao que arguiu, devendo este fato ser avultado, conforme transcrição de parte do parecer:

“Em síntese, mister aqui verificar se o caso é de creditamento autorizado ou vedado pela Lei Complementar Federal n.º 87/1996. Inicialmente, esta Assessoria Jurídica requer desde já que o futuro Acórdão deste CRF faça constar que não há nos autos nenhuma única prova das alegações do Recorrente; isto é, de que os bens supostamente adquiridos com crédito são integrantes do seu ativo fixo. Não há aqui relatórios, notas fiscais, enfim, absolutamente NADA! Ademais, o Contribuinte-Recorrente não pediu nenhuma mínima prova técnica. Enfim, há apenas aqui textos e argumentos jurídicos – como fossem bastantes para solucionar a controvérsia. Dessa maneira, impõe-se manter a presunção de veracidade e legitimidade sobre todos os fatos registrados no Auto de infração, documento que é dotado de fé pública. (grifos como no original)

Inicialmente, reconheça-se a tempestividade do recurso, de acordo com o que destacou o recorrente, já que, tendo sido cientificado da decisão de primeira instância em 15/2/2018 (fl. 136), ao contribuinte seria dado o prazo de 30 dias, contados a partir do dia 16 de fevereiro, o que resultaria em tempestividade até o dia 19/3/2019. Tendo apresentado o recurso em 15/3/2019, encontra-se em estado de tempestividade a referida peça recursal.

Superadas as questões incidentais e em análise meritória, senhores Conselheiros, o contribuinte em apelo foi autuado por falta de recolhimento do ICMS, em razão da utilização indevida de créditos

fiscais do imposto, decorrentes das entradas de bens no estabelecimento ou das prestações de serviços a ele feita, cujas saídas não configuram fatos geradores do ICMS.

Tudo isso identificado pela escrituração indevida destes na base de creditamento do Bloco G da Escrituração Fiscal Digital (controle de créditos do ICMS do ativo permanente), tendo em vista se tratar de bens destinados a integrar a rede de distribuição de energia elétrica, de propriedade do poder concedente. Alega a fiscalização que tais bens foram aplicados na manutenção, conservação, construção e modernização da infraestrutura integrante da concessão.

Em linhas gerais, contrapondo o entendimento da fiscalização, o sujeito passivo recorre com os argumentos de que os bens adquiridos relacionados à infraestrutura não podem deixar de ser caracterizados como bens do ativo fixo, já que se tratam de bens corpóreos utilizados na atividade econômica da pessoa jurídica.

Para que se elucide, de forma bastante precisa, o litígio que neste processo se posta, temos que verificar que tipo de relação jurídica se estabelece entre o Poder Concedente e a Concessionário do Serviço Público, iniciando-se, impreterível e indelevelmente, com a definição de Concessão de Serviço Público. Para isso me acosto à lúcida interpretação emanada pelo professor Matheus Carvalho no seu Manual de Direito Administrativo (Carvalho, Matheus. Manual de Direito Administrativo. 5 ed. rev. ampl. e atual. Salvador, JusPODIVM, 2018. pag. 655):

“...se configura a transferência da prestação de serviços públicos para particulares, pelo ente público, a pessoas jurídicas ou consórcios de empresas que demonstrem capacidade para desempenhar a atividade transferida por sua conta e risco.”

E desde já se tenha em mente que não se trata de transferência de titularidade da prestação do serviço, já que não se pode falar na possibilidade de outorga de atividades públicas a particulares. A concessão diz respeito apenas e tão somente à delegação da atividade, que significa “a descentralização por colaboração, na qual o ente delegado terá somente o poder de executar o serviço, sem obter sua titularidade”, nas palavras do professor Matheus Carvalho.

Portanto, a relação jurídica contratual que se estabelece entre Poder Concedente e Concessionária é daquelas em que se estabelece um Contrato Administrativo e não um Contrato da Administração, estabelecendo a diferença significativa para explicar que naquele prevalece as disposições normativas de Direito Público, enquanto nestas de Direito Privado, diferentemente do que quis sugerir o contribuinte em seu recurso. Nas concessões, sendo matéria de Direito Público, a obrigatoriedade da licitação se põe, indefectivelmente, como bem sabido. Nas relações jurídicas estabelecidas nos contratos da administração, essa obrigatoriedade quase nunca se impõe.

É importante estabelecer a distinção porque prevalece nos contratos administrativos vários princípios que serão importantes destacar para que se deslinde as controvérsias enumeradas no processo, entre os quais a da prevalência do interesse público sobre os interesses privados.

É preciso realçar que o contrato de concessão de serviço público é um contrato administrativo e, como tal, submete-se ao regime geral dos contratos previstos na Lei n.º 8.666/93, além das disposições específicas da Lei n.º 8.789/95 com todas as obrigações e garantias, inclusive dos princípios em geral admitidos no Direito Administrativo, a exemplo das cláusulas exorbitantes, da manutenção do equilíbrio econômico dos contratos, entre outras.

Assim, se depreende de todo o contexto jurídico que os bens recebidos pelas Concessionárias em contratos dessa natureza têm um único proprietário: o Poder Concedente. Como tal, pode até emprestá-los para bem execução dos serviços, mas jamais doá-los sem que um processo licitatório se conclua. E aqui falo de um processo licitatório específico para aquisição desses bens públicos, sem o qual jamais o Poder Concedente deles pode dispor.

É claro que, na execução dos serviços, os bens, seja pelo decurso do tempo, seja pela utilização efetiva deles, se submetem a um processo de desgaste, ao qual as normais gerais de contabilidade dão o nome de depreciação. Não seria crível que a Concessionária, portanto, não tivesse entre os seus deveres aquele que obriga a manutenção dos Ativos recebidos do Poder Concedente no estado em que se encontravam, sob pena de enriquecimento sem causa. E neste caso mais grave: enriquecimento sem causa sobre contratos onde o Poder Concedente faz as vezes do povo de uma nação, de um Estado ou de um Município, conforme seja.

Os bens, senhores Conselheiros, sobre os quais repousa a controvérsia do direito, ou não, ao crédito do ICMS sobre as aquisições – CIAP – são públicos. São do povo brasileiro. Nenhuma titularidade sobre eles detém a Concessionária, que, quando muito, está sob o auspício da posse precária, natureza das coisas que assim se estabelecem nas relações jurídicas em que envolvam o interesse público. Por tudo isso, diga-se sem medo de errar: autorizar o crédito nessas aquisições é fato que se assemelha a uma quimera a lançar seu brado vociferante sobre as cabeças dos administrados. Algo implausível!

Em outras sendas, como já explicitado, a recorrente desenvolve suas atividades na modalidade de concessionária de serviços públicos, regidas pela Lei nº 8.987/95 (Lei das Concessões), enquadrando-se como “concessão de serviço público precedida da execução de obra pública”, nos termos do Art. 2º, III da referida Lei.

LEI Nº 8.987, DE 13 DE FEVEREIRO DE 1995.

Art. 1º As concessões de serviços públicos e de obras públicas e as permissões de serviços públicos reger-se-ão pelos termos do [art. 175 da Constituição Federal](#), por esta Lei, pelas normas legais

pertinentes e pelas cláusulas dos indispensáveis contratos.

Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

(...)

III - concessão de serviço público precedida da execução de obra pública: a construção, total ou parcial, conservação, reforma ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento da concessionária seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado;

Em observância à norma referida, foi celebrado o Contrato de Concessão nº 08/2000, através do Processo nº 48500.003735/99-11, entre a AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA – ANEEL e a empresa concessionária, através do qual se estabeleceu todos os deveres e garantias referentes a essa relação jurídica/contratual, entre os quais aquele disposto na Subcláusula Primeira da Cláusula Segunda do Contrato de Concessão nº 08/2000 – ANEEL, que dispõe sobre a obrigação de emprego de materiais, equipamentos e instalações que garantam níveis de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia no atendimento e modicidade das tarifas. Vejamos:

Subcláusula Primeira - A CONCESSIONÁRIA obriga-se a adotar, na prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica, tecnologia adequada e a empregar materiais, equipamentos, instalações e métodos operativos que, atendidas as normas técnicas brasileiras, garantam níveis de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia no atendimento e modicidade das tarifas.

Com base nisso, verifica-se que há uma clara distinção entre as atividades de comercialização e de manutenção, modernização e ampliação/construção da infraestrutura de transmissão e de distribuição de energia. O instrumento contratual estabelece a existência de atividades distintas realizadas pela recorrente que se encontra positivada na Subcláusula Décima Sétima da Cláusula Segunda do Contrato de Concessão nº 08/2000– ANEEL, *in verbis*:

Subcláusula Décima Sétima – A CONCESSIONÁRIA obriga-se, caso pretenda participar de novos empreendimentos de geração, a organizar e administrar separadamente as atividades de distribuição e geração, inclusive constituindo empresas juridicamente independentes, observados os limites de participação estabelecidos na legislação específica.

Em relação à propriedade dos bens adquiridos para emprego na infraestrutura do sistema elétrico, como já aventado, a Subcláusula Única da Cláusula Quarta do mesmo documento não deixa dúvida que estes se incorporarão ao poder concedente, sem qualquer ressalva, e como também já dito, sob pena de enriquecimento sem causa, senão vejamos:

Subcláusula Única - As novas instalações, as ampliações e as modificações das instalações existentes, dos sistemas de distribuição e de transmissão de âmbito próprio da distribuição, deverão obedecer os procedimentos legais específicos e as normas do PODER CONCEDENTE e da ANEEL e incorporar-se-ão à respectiva concessão, regulando-se pelas disposições deste Contrato e pelas normas legais e regulamentares da prestação de serviço público de energia elétrica. (grifo nosso)

Portanto, as aquisições de bens e materiais, a exemplo de postes, transformadores elétricos, cruzetas, capacitores, condutores elétricos, luminárias, materiais de construção diversos, equipamentos e ferramentas diversas, entre outros, que foram aplicados em execuções de obras de engenharia e em instalações (expansão de rede de distribuição e transmissão, subestações elétricas, sistemas de telecomunicações, etc.), bem como na manutenção, conservação e na reposição de bens (bens públicos), são, sem qualquer sombra de dúvida, integrantes do patrimônio da Concessão (União) e não da empresa concessionária, conforme disposto na Subcláusula Segunda da Cláusula Primeira, do mesmo contrato, abaixo transcrita a seguir.

Aliás, como bem definido nas regras do Direito Administrativo, seria ato de flagrante improbidade administrativa a alienação de bens sem que qualquer das modalidades de licitação fosse aplicada. Essa alienação simplesmente não aconteceu. Ainda que essa disposição estivesse contida no contrato de concessão, e ela não está, seria nula de pleno direito.

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO DO CONTRATO

Subcláusula Segunda - As instalações de transmissão de âmbito próprio da distribuição são consideradas integrantes da concessão de distribuição de que trata este Contrato. (g. n.)

Assim, a discussão travada na peça recursal contra a decisão recorrida entre conceitos de bens corpóreos e incorpóreos se perde e se dissolve – é infértil, despicinda e inútil - na medida em que a questão é dirimida no ponto em que os bens são de propriedade do Poder Concedente – que simplesmente os “empresta” -, e não a concessionária do serviço público, não obstante a classificação dada pela empresa como bens do ativo imobilizado, na roupagem trazida no inciso IV do artigo 179 da Lei nº 6.404/76, que define como Ativo da pessoa jurídica os direitos sobre bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa, nada falando acerca da propriedade do bem.

Essa afirmação se robustece quando se constata que nas notas explicativas das demonstrações contábeis da recorrente (concessionária), relatando que a infraestrutura não é registrada como ativo imobilizado, mas como intangível, já que o contrato de concessão não lhe transfere o controle dos bens (Anexo III da mídia CD - fl. 15 dos autos), que acompanhou os novos procedimentos contábeis emitidos pelo IASB - International Accounting Standards Board (IASB), que assim está definida:

“Intangível – Contrato de Concessão: representa a infraestrutura operada pela Companhia na prestação dos serviços de distribuição de energia elétrica. A amortização está baseada no padrão de consumo dos benefícios esperado durante o prazo da concessão;”

Portanto, não sendo a infraestrutura já referida pertencente à concessionária, esta não pode dispor ao seu bel-prazer, exceto quando autorizado pelo Órgão Regulador, que determina que o produto da alienação ainda seja reinvestido na infraestrutura da concessão. Assim estabelece outro trecho que das Notas Explicativas se extrai sobre a matéria:

“A infraestrutura utilizada pela Companhia nas suas operações é vinculada ao serviço público de distribuição de energia, não podendo ser retirada, alienada, cedidas ou dada em garantia hipotecária sem a prévia e expressa autorização do Órgão Regulador. A Resolução ANEEL nº 20/99, regulamenta a desvinculação da infraestrutura das concessões do serviço público de Energia Elétrica, concedendo autorização prévia para sua desvinculação, quando destinados à alienação. Determina, também, que o produto da alienação seja depositado em conta bancária específica e os recursos reinvestidos na infraestrutura da própria concessão.”

Percebe-se, assim, que a recorrente se vale de entroncamentos do conteúdo semântico das normas contábeis para sugerir um direito de propriedade que jamais existiu, nem mesmo antes das alterações promovidas na Lei nº 6.404/76, visto que os bens não poderiam ser classificados como bens do ativo imobilizado, independentemente da introdução posterior da Lei nº 11.638/2007, com novas orientações contábeis a serem adotadas pelas empresas de sociedade anônima.

Depreende-se do Contrato de Concessão nº 08/2000^[2], que os bens e instalações, vinculados ao serviço, integram a concessão, sendo estes reversíveis ao Poder Concedente por ocasião da extinção da concessão, pois a concessionária detém as suas posses na vigência do contrato, e não as propriedades.

Por isso mesmo que a retórica a respeito da classificação contábil dos bens aparece como verdadeiros roteiros de Stephen King – o célebre escritor norte-americano de ficção sobrenatural e de terror - a emprestar pouca utilidade à controvérsia que se instalou neste processo. Ora, não sendo de propriedade da Concessionária seria indócil aceitar como devida a utilização de créditos fiscais nas aquisições de bens/mercadorias utilizadas na infraestrutura que recebeu e que tem a obrigação de devolver, nas condições originais, exatamente por que não são de sua propriedade. Nada mais simples.

Ainda que isso fosse relevante, mas, como já dito, não é, é necessário esclarecer que os bens e instalações de transmissão, incluindo as ampliações, modificações e benfeitorias no sistema elétrico, integram-se à concessão pública e dela fazem parte como elemento patrimonial indissociável, fato este consubstanciado a partir das disposições contidas na Subcláusula Sexta do Contrato de Concessão nº 08/2000-ANEEL que se adequa a Resolução CFC nº 1.261/09, no que se refere à

regularidade de registro contábil dos ativos de infraestrutura, convalidando o entendimento de que os bens de ativos adquiridos da infraestrutura de serviços públicos pelas concessionárias, não poderiam ser classificados como ativo imobilizado, diante da edição do ITG 01 – Contratos de Concessão, demonstrando claramente que a concessionária possui, apenas, a cessão de posse dos bens para realização dos serviços públicos, senão vejamos o item “11” da referida Resolução:

(Resolução CRF nº 1.261/2009)

11. A infraestrutura dentro do alcance desta Interpretação não será registrada como ativo imobilizado do concessionário porque o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controle (muito menos de propriedade) do uso da infraestrutura de serviços públicos. É prevista apenas a cessão de posse desses bens para realização dos serviços públicos, sendo eles revertidos ao concedente após o encerramento do respectivo contrato. O concessionário tem acesso para operar a infraestrutura para a prestação dos serviços públicos em nome do concedente, nas condições previstas no contrato. (g. n.)

Nesse mesmo diapasão, destaca-se o item “27” desta Resolução, que destaca que *“a infraestrutura a que o concedente dá acesso ao concessionário para efeitos do contrato de concessão não pode ser registrada como ativo imobilizado do concessionário.”*

Na mesma dicção, vislumbramos o item “11” da Resolução CFC nº 1.318/10, que esmiúça sobre o Direito de outorga ou direito da concessão (concessão onerosa), que não deixa dúvida quanto ao direito de uso da concessionária sobre a infraestrutura, porém o controle e a propriedade são do poder concedente (união), evidenciando a tratativa de que os ativos devem ser registrados, contabilmente, como ativo intangível e não imobilizado, infra:

(Resolução CRF nº 1.318/2010)

11. Ressalta-se que o contrato de concessão não representa um direito de uso sobre a infraestrutura, como no caso de arrendamento, já que o poder concedente mantém o controle sobre ela. O concessionário tem sim um direito que é representado pelo acesso à infraestrutura para prover o serviço público em nome do poder concedente, nos termos do contrato. Assim, se e quando reconhecido, o ativo é um ativo intangível (nos termos da NBC TG 04) e/ou um ativo financeiro.

Por esses torneios, a alegação de que observou a legislação tributária quanto à classificação dos bens no ativo imobilizado não modifica a estrutura da propriedade dos bens em questão, que não pertencem à concessionária, com o efeito de vedar a utilização dos créditos pelas compras efetuadas pela autuada.

Por isso mesmo que o legislador constitucional incluiu, brilhantemente a meu ver, as disposições do § 3º, no artigo 150, quando trata que a vedação contida no seu inciso VI (imunidade recíproca) para

afastá-la dos casos em que os Entes Federados resolvem intervir no ambiente econômico, agindo como agente empreendedor.

Mas, diferente do que o contribuinte quer fazer supor, nada diz sobre o caso em litígio, já que o principal, e talvez único, direcionamento teleológico diz respeito à evitar que a imunidade para empresas instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, obtivessem no mercado favorecimento indevido, resultando em concorrência desleal. Só isso.

A matéria foi abordada com maestria pelo julgador singular quando trouxe à luz doutrina precisa e de cunho meramente técnico ao tema debatido, a qual faço reproduzir para um melhor entendimento da questão, na lição do trabalho apresentado por Talles Vianna Brugni, Adriano Rodrigues e Cláudia Ferreira da Cruz, no XXXV Encontro da ANPAD, realizado no Rio de Janeiro em 2011^[3] (fls. 125-126):

“Sendo assim, se o contrato de concessão possuir a característica do controle por parte do poder concedente, os ativos da concessionária serão aqueles que têm a capacidade de gerar benefícios econômicos futuros (entenda-se fluxo de caixa), e não a infraestrutura em si, podendo esse ativo ser financeiro e/ou intangível. Já a infraestrutura a ser construída, melhorada ou ampliada deve ser contabilizada pelo poder concedente e não deve figurar no Ativo Imobilizado do ente privado (ANDRADE e MARTINS, 2010, p. 6).”

“(…) A partir de 2008 na União Européia, e de 2010 no Brasil, pelo fato da infraestrutura não estar, por força de contrato, sob o controle e propriedade da operadora, o reconhecimento dos ativos deixa de ser registrado no Imobilizado da concessionária (IFRIC 12 § 11; ANDRADE E MARTINS 2010 p. 15). A contraprestação paga pelo concedente ao concessionário para construção, ampliação ou melhoria de infraestrutura passa a ser reconhecida (sempre a valor justo) e registrada como Ativo Financeiro ou como Ativo Intangível (IFRIC 12 § 15) visto que, pelo entendimento da norma, para que se configure uma concessão dentro do escopo da IFRIC 12, a parte que concede o serviço deve transferir apenas a responsabilidade pelo mesmo, não transferindo o controle, tampouco a propriedade dos bens nem o direito indeterminado de uso dos seus ativos.

(…) A partir da adoção da ICPC 01, as distribuidoras de energia terão que reconhecer uma receita operacional decorrente de um direito de receber caixa dos consumidores (ativo intangível referente à estimativa de fluxo de caixa recebível de clientes durante o período contratual) e uma receita de construção (não reconhecida anteriormente – ativo financeiro e/ou intangível, dependendo do risco); referente ao direito de receber caixa por parte do poder concedente e/ou por parte dos consumidores.

Esta modificação afeta diversas características das empresas. Como dito anteriormente, as distribuidoras agora terão incremento de receita quando existir serviços de construção/ampliação. Aumento de receita pode gerar acréscimo de lucros (podendo ser consideráveis se tais serviços não forem terceirizados) e esses aumentos poderão refletir numa maior incidência de tributos.”

Assim, me acosto ao entendimento esposado na sentença recorrida adotando a tese de que não se trata de uma norma contábil orientadora, sobrepondo-se a uma lei ordinária, visto não haver evidência de conflito entre ambas. E mais do que isso, como já relatado, a controvérsia a respeito da classificação contábil é despicienda, inútil e infértil, simplesmente porque o cerne da questão se desvenda sobre o fato de que os bens não são propriedade da concessionária, não autorizando, assim, o creditamento utilizado.

Também não tem suporte de fato o argumento recursal sobre a inaplicabilidade da CPC 01, que internalizou a IFRIC 12. O ICPC 01 (Interpretação Técnica emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC), aprovada pela Comissão de Valores Mobiliários – CMV, em sua Deliberação nº 611, de 22/12/2009, não criou definições ou ato-fato jurídico que vão de encontro à Lei nº 6.404/76, pois o objetivo maior é de orientar as concessionárias sobre a forma de contabilização de concessões de serviços públicos a entidades privadas.

Reconheço, nesta senda, que não há como autorizar o direito ao crédito de ICMS relativamente aos bens adquiridos para o caso em questão, exatamente por que, não sendo bens de propriedade da empresa, não podem figurar no conceito de ativo fixo do estabelecimento, na forma estabelecida pelo artigo 72, I, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, pois, em resumo, mesmo sendo considerados bens corpóreos, para o caso de concessionárias, devem ser alçados à natureza de bens intangíveis, pela sua essência econômica.

Assim é que, mesmo que tivesse havido interpretação equivocada das resoluções CFCs 1.261/09 e 1.318/10, decorreria inútil sua correção, vislumbrando que o cerne da questão se resume ao fato de que nenhuma classificação contábil de que se possa utilizar, mesmo autorizada em lei, será suficiente para transferir a propriedade de um detentor para outro. E no caso em comento, como já explicitado, somente por processo licitatório, salvo nos casos em que a própria lei à dispensa ou não a exige.

Portanto, em contraposição às argumentações da recorrente, e diante do arcabouço normativo acima destacado, não entendo como prosperar a tese de que a infraestrutura física existente se enquadraria no conceito de aquisição de ativo imobilizado. Diante das disposições normativas em confronto - Lei das Sociedades Anônimas x Direito de Propriedade -, a concessionária não poderia se valer de uma interpretação restritiva das normas contábeis para legitimar um direito de propriedade que afronta as normas inerentes aos contratos de concessão intermediados pela ANEEL, e com reflexo imediato na seara fiscal com aproveitamentos de créditos que não atendem ao comando da legislação tributária paraibana.

Assim, não há o que se falar em afronta ao Princípio da Não Cumulatividade, já que não é reconhecido o direito ao crédito fiscal sobre os bens adquiridos para utilização nos serviços de manutenção, modernização, construção e ampliação da infraestrutura de transmissão e de distribuição de energia elétrica, objetos do contrato de concessão, por inadequação ao conceito de ativo fixo do estabelecimento, nos moldes dos arts. 52, 72, I, c/c art. 78, do RICMS/PB, que disciplinam a sistemática de apuração do ICMS, em obediência ao citado Princípio. Vejamos:

Art. 52. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que seja devido em cada operação ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o anteriormente cobrado por este Estado ou por outra unidade da Federação, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

I - imposto devido, o resultante da aplicação da alíquota cabível sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita à cobrança do imposto;

II - imposto anteriormente cobrado, a importância calculada nos termos do inciso anterior e destacada em documento fiscal hábil;

III - documento fiscal hábil, o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto;

IV - situação regular perante o Fisco, a do contribuinte, que à data da operação ou prestação, esteja inscrito na repartição fiscal competente, se encontre em atividade no local indicado e possibilite a comprovação da autenticidade dos demais dados cadastrais apontados ao Fisco.”

Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

I - à entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo fixo, ou ao recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observado o disposto no § 1º deste artigo e § 4º do art. 85;

II - ao efetivamente recolhido a título de substituição tributária de operações anteriores e ao correspondente às entradas de mercadorias cujo imposto tenha sido retido pelo remetente, sempre que:

a) o contribuinte receber mercadoria não incluída no regime de substituição tributária, mas que, por qualquer circunstância, tiver sofrido cobrança antecipada do imposto;

b) não sendo o adquirente considerado contribuinte substituído, receber, com imposto pago por antecipação, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;

III - à repetição de indébito, quando autorizado por decisão final de autoridade competente;

IV - às mercadorias recebidas para emprego na prestação de serviços, na hipótese dos incisos IV e V do art. 2º;

V - ao ICMS destacado e ao retido, quando o estabelecimento industrial receber mercadoria sujeita a substituição tributária para utilização em processo industrial de produto cuja saída seja tributada;

VI - às mercadorias recebidas com substituição tributária, por estabelecimento industrial, na forma

do art. 76;

VII - ao efetivamente recolhido a título de substituição tributária nas operações interestaduais com açúcar (Protocolos ICMS 33/91 e 41/91);

Art. 78. Para efeito do disposto no art.72, relativamente aos créditos decorrentes das aquisições, a partir de 1 de janeiro de 2001, de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, deverá ser observado (Lei n. 7.334/03).

Saliente, por conveniência ao debate que, de fato, conforme abordado pela recorrente, a Lei n. 12.973/2014 – que traz orientações relacionadas ao IRPJ - revogou a Lei n. 11.941/2009 que instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), porém sem alteração dos critérios contábeis relacionados aos registros do Ativo Intangível e do Ativo Financeiro, introduzidos pela Lei n.º 11.638/2007, conforme se depreende das disposições ínsitas nos arts. 35 e 36, da Lei revogadora (Lei n. 12.973/2014), infracitados, inclusive a sua seção XVIII, que trata da amortização do intangível^[4]:

“Seção XV

Contratos de Concessão

Art. 35. No caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento deverá ser computado no lucro real à medida que ocorrer a realização do respectivo ativo intangível, inclusive mediante amortização, alienação ou baixa.

Art. 36. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento”.

Ademais, vê-se que o postulado da neutralidade tributária, a que se refere a recorrente, tem seu âmbito de aplicação apenas aos tributos federais. Veja-se a dicção do art. 58 e seu parágrafo único, *verbis*:

“Art. 58. A modificação ou adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam

posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais”.

Em relação à adoção de uma contabilidade regulatória paralela para regulação do setor e ajuste de tarifas, esta foi instituída pra atender os objetivos e finalidades da ANEEL, funcionando paralelamente à contabilidade societária, que busca atender aos interesses do CPC (Comissão de Pronunciamentos Contábeis), já que vedado o registro dos chamados ativos e passivos regulatórios por parte das empresas do setor nos balanços societários, o que, de forma alguma, demonstra que a contabilidade regulatória poderia garantir direito de crédito na aquisição de bens que não se incorporam ao acervo patrimonial da concessionária, como no caso da recorrente.

No tocante à crítica apontada pela recorrente na decisão monocrática, em que afirma ter havido contradição ao colocar a definição do bem do ativo imobilizado, com base na art. 179, IV, da Lei nº 6.404/76, com a menção do conceito de bem intangível do art. 179, VI, do mesmo diploma legal, não vislumbro que houve qualquer antinomia, pois, ao longo de sua explanação ficou demonstrado que, de acordo com as normas que tratam da concessão de serviço público, as instalações, ampliações e modificações dos sistemas de distribuição e de transmissão, incorporam-se à respectiva concessão, não podendo ser registrada como ativo imobilizado da concessionária, pois, demonstra-se, conforme considerações supracitadas, que o valor investido na infraestrutura é recuperável, seja por meio de tarifas (ativo intangível), seja como indenização dos bens (ativo financeiro), prevalecendo a essência econômica sobre a forma.

Em outro ponto de sua defesa, a recorrente alega que a sistemática adotada pelo fisco desaguaria em separação da receita na venda de energia elétrica da parcela de recuperação de custo de construção do intangível, que deixaria de sofrer a incidência do ICMS. Senhores Conselheiros, a questão central não diz respeito à comprovação da dedução contábil da parcela de ICMS, constante das aquisições para compor a infraestrutura e manutenção das redes de distribuição, a título de ICMS a recuperar, mas, em contraposição, reside no fato da natureza de bens públicos aplicados na infraestrutura para transmissão e distribuição de energia elétrica, objeto do contrato de concessão, sob os quais se pretende creditar com lançamentos indevidos no CIAP, objeto da autuação.

Em relação aos argumentos trazidos ao processo pela recorrente a respeito dessa matéria, destaco texto da decisão do CRF, no recente Acórdão nº 120/2018, à contribuinte do mesmo grupo econômico (Energisa Paraíba – Dist. De Energia S/A) e com o mesmo perfil societário, que tratou com objetividade do assunto e ao qual me acosto:

“Importa destacar, ainda, que, na visão da recorrente, a sistemática adotada pelo Fisco implicaria na

separação da receita de venda de energia elétrica da parcela de recuperação do custo de construção do intangível, que deixaria de sofrer a incidência do ICMS, todavia o cerne da questão não reside em comprovar a dedução contábil da parcela de ICMS constante das aquisições para compor a infraestrutura e manutenção das redes de distribuição, a título de ICMS, fato este que se apresenta irrelevante para o deslinde da questão, mas, sim, reside no fato da natureza de bens públicos inerente aos itens sob os quais se pretende creditar e na comprovação de que a empresa exercesse atividades diversas (manutenção, ampliação, modernização, construção de redes e comercialização de energia elétrica, etc.).

O próprio plano de contas demonstra a estrutura e amplitude dessas atividades. Assim sendo, verificamos nos grupos de contas do Ativo 132 a existência dos subgrupos abaixo exemplificados:

COD_CONTA	CD_CONTA_SUP	NM_CONTA
13201	132	PRODUÇÃO
13202	132	TRANSMISSÃO
13203	132	DISTRIBUIÇÃO
13204	132	ADMINISTRAÇÃO
13205	132	COMERCIALIZAÇÃO

Com efeito, constatou-se que os bens que integram o CIAP para fins de creditamento do ICMS por entradas encontram-se lançados na subconta 13203 – DISTRIBUIÇÃO, corroborando os fatos alegados pela Fiscalização.

Dessa forma, confirma-se a impossibilidade de apropriação do crédito de ICMS de bens que integram a infraestrutura de distribuição, pois realizar tais investimentos faz parte do contrato de concessão, os mesmos devem ser recuperados pelo custo de aquisição/reposição através da parcela “B”, integrante do valor das tarifas de energia elétrica quando o usuário da infraestrutura é a própria concessionária, tendo como contrapartida contábil a receita de construção.

Assim, torna-se irrelevante para o deslinde da questão se a recorrente deduz contabilmente o valor do ICMS destacado nas aquisições de bens integrantes da infraestrutura, apropriando este valor

como Imposto a recuperar, quando não há autorização legal para tal lançamento.”

Portanto, diante das considerações acima, sobretudo pelos fundamentados na legislação pertinente à Concessão de serviços públicos, inerente à distribuição de energia elétrica, entendo correto o feito acusatório, ao considerar indevidos os lançamentos de créditos de ICMS do Registro G – 110 do SPED Fiscal, no período de janeiro a dezembro de 2011.

Ressalte-se, ainda, em conclusão, que, ainda que fosse crível acreditar que fosse legal utilizar-se de crédito nas aquisições de bens/mercadorias para integrar o ativo fixo, cuja titularidade não lhe diz respeito, o contribuinte, como bem pontuou o assessor jurídico desta casa, não trouxe aos autos nenhum documento comprobatório de suas alegações. Isso fragiliza sobremaneira a análise da demanda e de seus argumentos.

Dificulta, inclusive, para os que se acostam à tese de que o crédito é devido quando comprovadamente as aquisições se referem a bens utilizados indissociável e imprescindivelmente no fornecimento de energia elétrica, a identificação de que tipo de aquisição se trata.

Este mesmo Conselho de Recursos Fiscais já se debruçou, de forma repetitiva, e muito recentemente, a este respeito, tendo considerações epistemológicas a respeito da procedência da autuação por meio dos Acórdãos n.ºs 443/2016 e 180/2018, afastando a regularidade dos créditos de ICMS por parte da concessionária de energia elétrica em relação aos bens e produtos adquiridos nas prestações de serviços de manutenção, modernização, ampliação e construção da infraestrutura de transmissão e distribuição de energia elétrica, em função da propriedade de tais serem do Poder Concedente, de acordo com as normas relativas à Concessão em epígrafe, acima evidenciadas. Por unanimidade, esta Corte se posicionou da seguinte maneira:

DECADÊNCIA DE PARTE DOS CRÉDITOS FISCAIS. REGRA DO ART. 150, § 4º DO CTN. CONFIRMAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL APURADA NO CIAP. BENS PÚBLICOS PERTENCENTES AO PODER CONCEDENTE. ATIVOS INTANGÍVEIS E/OU FINANCEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO POR PLENA DESCARATERIZAÇÃO DA PROPRIEDADE. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. MULTA APLICADA NA FORMA DA LEI. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- Configurada a decadência em parte dos créditos tributários referentes à infração de crédito indevido apropriado sem respaldo na legislação de regência, cujo prazo para lançamento é de cinco anos contados a partir da eclosão do fato gerador, conforme previsão contida no artigo 150, §4º do CTN. Inexistência de efeito decadencial sobre o período de apuração não contemplado para efeito de homologação.

- Restou evidenciada a impossibilidade de aproveitamento de crédito fiscal oriundo das aquisições de bens que são pertencentes ao poder concedente (União) em regime de concessão de serviço público para distribuição de energia elétrica. Os bens adquiridos não podem ser classificados e

contabilizados como ativo imobilizado da concessionária, pois o contrato de concessão não transfere o direito de controle nem de propriedade dos bens públicos que fazem parte da infraestrutura dos serviços públicos.

- As aquisições de bens públicos ocorridas em data anterior ao exercício de 2010, não poderiam ser classificadas como bens do ativo imobilizado, a despeito da introdução posterior da Lei nº 11.638/2007, visto a natureza e destinação precípua dos bens adquiridos, mediante concessão pública, evidenciam que a propriedade pertence ao poder concedente, classificados contabilmente como ativos intangíveis e/ou financeiros.

- Inexistência de afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

- Regularidade na aplicação da penalidade prevista na lei, tendo em vista o princípio da legalidade ao qual se submete o agente administrativo.

ACÓRDÃO Nº 443/2016

RELATOR: CONS.º JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES

DECADÊNCIA DE PARTE DOS CRÉDITOS FISCAIS. CONFIGURAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL APURADO NO CIAP. BENS PÚBLICOS PERTENCENTES AO PODER CONCEDENTE. ATIVOS INTANGÍVEIS E/OU FINANCEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO POR PLENA DESCARACTERIZAÇÃO DA PROPRIEDADE. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. MULTA APLICADA NA FORMA DA LEI. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- Configurada a decadência em parte dos créditos tributários referentes à infração de crédito indevido apropriado sem respaldo na legislação de regência, cujo prazo para lançamento é de cinco anos contados a partir da eclosão do fato gerador, conforme previsão contida no artigo 150, §4º do CTN. Inexistência de efeito decadencial sobre o período de apuração não contemplado para efeito de homologação.

- Restou evidenciada a impossibilidade de aproveitamento de crédito fiscal oriundo das aquisições de bens que são pertencentes ao poder concedente (União) em regime de concessão de serviço público para distribuição de energia elétrica. Os bens adquiridos não podem ser classificados e contabilizados como ativo imobilizado da concessionária, pois as normas que regulam sua atividade não lhe transferem o direito de controle nem de propriedade dos bens que se incorporam à infraestrutura dos serviços públicos de energia elétrica.

- As aquisições de bens públicos ocorridas em data anterior ao exercício de 2010, não poderiam ser classificadas como bens do ativo imobilizado, visto que a natureza e a destinação precípua dos bens adquiridos evidenciam que a sua propriedade pertence ao poder concedente, sendo que a classificação contábil desses bens efetua-se apropriadamente como ativos intangíveis e/ou financeiros.

- Inexistência de afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

- Regularidade na aplicação da penalidade prevista na lei, tendo em vista o princípio da legalidade ao qual deve observância o agente administrativo no exercício e sua atividade.

ACÓRDÃO Nº 120/2018

CONS.^a MARIA DAS GRAÇAS DONATO OLIVEIRA LIMA

Sobre essa matéria, também já se debruçou alguns Tribunais de Justiça, reconhecendo a impossibilidade de crédito na relação de aquisição de bens/mercadorias para as concessionárias responsáveis pela distribuição de energia, abrindo a possibilidade excepcional para casos muito específicos, como segue:

ACÓRDÃO 201920647 DO TJ DE SERGIPE

APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO ANULATÓRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO – ICMS – ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO POR OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL – INEXISTÊNCIA DE VÍCIO – AMPLA DEFESA OBSERVADA – PROVAS SUFICIENTES PARA AVALIAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – ARTIGO 173, I DO CTN – INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO – PREJUDICIAL REJEITADA – AUTO LAVRADO POR CREDITAMENTO FISCAL INDEVIDO – COMPENSAÇÃO – DIREITO DO CONTRIBUINTE – ARTIGO 155, II, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – IMPOSSIBILIDADE PARA MERCADORIAS ALHEIAS A ATIVIDADE FIM DA EMPRESA – PERÍCIA CONTUNDENTE SOBRE A QUALIDADE E UTILIDADE DOS PRODUTOS ADQUIRIDOS PELA CONCESSIONÁRIA DE ENERGIA – VALIDADE DO AUTO – MANUTENÇÃO DA SENTENÇA – APELO CONHECIDO E DESPROVIDO – DECISÃO UNÂNIME.

VOTO 32.754 DA COMARCA DE MARÍLIA DO TJ DE SÃO PAULO

APELAÇÃO CÍVEL – AUTUAÇÃO DE CONCESSIONÁRIA DE ENERGIA ELÉTRICA E LANÇAMENTO OR CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS RELATIVAMENTE À AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DA REDE ELÉTRICA – CRÉDITO DE ICMS, A PARTIR DO REGRAMENTO CONSTITUCIONAL, QUE EXIGE QUE AS OPERAÇÕES ANTERIORMENTE TRIBUTADAS SEJAM RELATIVAS A INSUMOS, QUE INTEGREM O PROCESSO PRODUTIVO DA MERCADORIA OU DO SERVIÇO PRESTADO – SOMENTO OS BENS RELACIONADOS À PRODUÇÃO E/OU COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS OU A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TRIBUTADOS PELO ICMS DÃO DIREITO A CRÉDITO DE ICMS, OU SEJA, QUANDO SE TRATAR DOS CHAMADOS BENS INSTRUMENTAIS – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA QUE PERMITIRIA O CRÉDITO PELA MAIORIA DAS EMPRESAS, BASTANDO UTILIZAR O VEÍCULO AUTOMOTOR PARA CIRCULAR MERCADORIA OU PRESTAR SERVIÇO – JUROS MORATÓRIOS CALCULADOS COM BASE NA LEI ESTADUAL Nº 13.918/2009 – INADMISSIBILIDADE, APLICAÇÃO DA TAXA SELIC – MULTA DE 100% SOBRE O VALOR DO TRIBUTOS A TÍTULO DE PENALIDADE REVELA-SE CONFISCATÓRIO NO CASO, NA ESTEIRA DA JURISPRUDÊNCIA DO C. STF, QUE RECOMENDA A REDUÇÃO PARA 20%, SEGUNDO OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE.

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

É claro que, somente quanto às questões jurídicas os casos se assemelham, porque no presente

processo, é de se realçar, nenhum documento é capaz de atestar a natureza das aquisições. Sendo assim, não se pode emprestar capacidade ativa do contribuinte para se arvorar nas vezes de Administração Fazendária para, a seu talante, aplicar regra jurídica que não o habilita a utilizar-se do crédito fiscal. A sua interpretação da legislação, apesar de beneficiá-la, corre em direção ao absurdo.

Não precisa maiores discussões epistemológicas para se chegar à conclusão de que somente poderia se utilizar de crédito fiscal, assim mesmo quando as questões jurídicas controversas fossem superadas, a partir de documento fiscal hábil a emprestar legitimidade à utilização do crédito do ICMS, o que no caso não ocorreu, como já mencionado.

Por fim, a recorrente, ainda esperneia sobre a dosimetria da pena. A esse respeito roga pela aplicação de uma redução para o percentual de 50%, uma vez que o dispositivo legal registrado no Auto de Infração em análise (art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96) estaria em desconformidade com o fato denunciado, e deveria a penalidade ser reenquadrada para o art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

A esse respeito, não se faz desnecessária a explicitação do seu conteúdo semântico para fins de elucidar qual a norma aplicável para o caso em litígio, *in verbis*:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito; (g. n.)

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

II – de 50% (cinquenta por cento);

(...)

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

Não seria necessária uma interpretação muito aprofundada para se chegar à conclusão de que a penalidade descrita no artigo 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96 descreve perfeitamente a conduta praticada pelo sujeito passivo, havendo total subsunção do fato à norma. Na precisa descrição do que prescreve o artigo 82, II, “e”, do mesmo caderno normativo, esta só deve ser aplicada nas hipóteses não contempladas no referido artigo 82, razão pela a qual só incidirá se houver fato para o qual não haja previsão normativa, o que para o caso não ocorre. Assim, depreende-se que a multa foi aplicada de forma coerente e precisa com a legislação em vigor.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para manter a sentença monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000071/2016-15, lavrado em 29/1/2016, contra a empresa ENERGISA BORBOREMA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A., inscrição estadual nº 16.003.839-1, devidamente qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 2.182.052,78 (dois milhões, cento e oitenta e dois mil, cinquenta e dois reais e setenta e oito centavos), sendo R\$ 1.091.026,39 (hum milhão, noventa e um mil, vinte e seis reais e trinta e nove centavos), de ICMS, por infração ao artigo 20, § 3º, II, da LC nº 87/96, bem como aos arts. 72, I, 82, III, “b”, § 2º, I e II, c/c o art. 106, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 1.091.026,39 (hum milhão, noventa e um mil, vinte e seis reais e trinta e nove centavos), de multa por infração nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Presidente Gildemar Pereira de Macedo, em 06 de setembro de 2019.

ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO,

Conselheiro Relator

InicioArquivo#ementa#

PROCESSO Nº 0110532016-2

TRIBUNAL PLENO

RECORRENTE: ENERGISA BORBOREMA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A

RECORRIDA: MÓVEIS GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

PREPARADORA: SUBGERÊNCIA DA RECEBEDORIA DE RENDAS DA GERÊNCIA REGIONAL DA TERCEIRA REGIÃO – CAMPINA GRANDE

AUTUANTE: EDUARDO SALES COSTA e JOÃO ELIAS COSTA FILHO

RELATOR: CONS^o. ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO

RELATORA VOTO DIVERGENTE: CONS^a. DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES

DECADÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA. TRIBUTOS SUBMETIDOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NOS CASOS DE UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL, O PRAZO PARA CONTAGEM DO QUINQUÊNIO SE INICIA A PARTIR DO ÚLTIMO DIA DE CADA MÊS DE APURAÇÃO. ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DECORRENTE DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO NO LIVRO CIAP (BENS DESTINADOS AO IMOBILIZADO). INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

No caso dos tributos submetidos ao lançamento por homologação, esta só se realiza diante das informações prestadas pelo contribuinte com o fito à verificação de suas regularidades, o que no caso do ICMS, só ocorre a partir da entrega da GIM ou da EFD, ocasião em que o prazo para incidência da decadência começa a ser contado.

É devido o crédito de ICMS sobre a compra de bens destinados ao imobilizado e utilizado na distribuição de energia elétrica, sendo estes bens considerados instrumentais e essenciais ao desenvolvimento da atividade fim da empresa.

Possibilidade de crédito em atendimento ao princípio da não-cumulatividade inerente ao ICMS. Possibilidade de reversão do bem ao poder concedente não significa que o bem é da União, tampouco que terá vida útil de 30 anos, prazo do contrato de concessão. Possível indenização ao final do contrato também não pode ser levada em consideração para glosa do crédito, pois, certamente, tal bem não estará em uso após o final da concessão, em atenção ao art.36 da Lei nº 8.987/95 e, em estando, é possível a dedução da parcela do ICMS que compõe a formação do preço do bem.

VOTO DIVERGENTE

Senhora Presidente do Conselho de Recursos Fiscais, Senhores Conselheiros, Representante da Procuradoria do Estado e demais presentes nesta sessão.

Após a leitura do voto do Ilmo. Conselheiro Relator Dr. Anísio de Carvalho Costa Neto, por entender de forma diferente, fiz a exposição dos meus argumentos, os quais deixo aqui registrado. Aproveito também para parabenizar o Ilmo relator pelo voto e pela exposição de seus argumentos, sendo coluna basilar para o início dos debates, os quais muito enriquecem a todos nós.

Com todo respeito ao entendimento do Ilmo Conselheiro Relator Dr. Anísio de Carvalho Costa Neto, a quem tenho grande respeito e admiração, por amor ao debate, venho por meio desse voto opor divergência ao voto proferido no Recurso Voluntário interposto pela Energisa Borborema – Distribuidora de Energia S/A em face da GEJUP (Gerência Executiva de Julgamentos Fiscais) o qual julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000071/2016-15 (fls. 3 e 4).

A matéria em análise, nestes autos, diz respeito à falta de recolhimento do ICMS decorrente de utilização indevida de créditos decorrentes de compras de bens destinados ao imobilizado, constantes na base de creditamento do bloco G da escrituração fiscal do contribuinte (bloco G), por inobservância ao artigo 106 do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto Nº 18.930/97, conforme denúncia posta na inicial.

De início, é importante discorrer acerca da verificação dos aspectos de natureza formal do auto infracional. Com efeito, sabe-se que um ato administrativo poderá ser anulado quando ilegal ou

ilegítimo. O libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator, a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal, na autuação, conforme se depreende dos artigos 15, 16 e 17, abaixo transcritos, da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, DOE de 28.09.13:

“Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no “caput”, não será declarada a nulidade do auto de infração sob argumento de que a infração foi descrita de forma genérica ou imprecisa, quando não constar da defesa, pedido neste sentido.

Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.

Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;

V - ao local, à data e à hora da lavratura;

VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento.”.

Assim, reitero que a lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidos de forma particularizada todos os dispositivos legais aplicáveis à matéria objeto dessa lide, e ainda, foi ofertada a ora recorrente oportunidade para o exercício da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal administrativo. Portanto, não há motivação para declaração de nulidade do auto de infração em tela.

Ressaltamos que a divergência aqui apresentada é parcial, tendo em vista que a apuração do ICMS é mensal, na ciência do referido auto de infração em 29/01/2016, a apuração de ICMS desta competência ainda não estava fechada, portanto, corroboro com o entendimento do voto original quanto à decadência, nos mesmos termos.

Passemos a análise do mérito. Analisando o voto do nobre relator Anísio de Carvalho Costa Neto, temos, inicialmente, o seguinte trecho:

“Com relação às questões de mérito levantadas pela defesa, em limine é preciso evidenciar, como bem destacou a assessoria jurídica deste conselho que o contribuinte, para além das alegações de fato e de direito (questões jurídicas, unicamente) não apresentou um documento sequer capaz de dar suporte probatório ao que arguiu, devendo este fato ser avultado, conforme transcrição de parte do parecer”.

Quanto a esse ponto, temos a dizer que as provas apresentadas pela recorrente, foram as mesmas utilizadas pelos autuantes, quais sejam: as informações transmitidas pela recorrente por meio da sua escrituração fiscal (EFD), conforme mencionado na nota explicativa da autuação, bem como, arquivos em mídia digital (CD) constante à fl., 5 dos autos.

Pois bem, podemos extrair da nota explicativa que essas informações são suficientes para determinar que a falta de recolhimento do ICMS é decorrente do lançamento indevido de créditos de ICMS proveniente da entrada de bens e produtos no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita, cuja saída ou a prestação subsequente não configurou fato gerador do ICMS.

A interpretação dada pelos autuantes é de que “o contribuinte, na condição concessionária de serviço público, adquiriu tais bens e produtos para utilização nas atividades específicas e exclusivas de prestações de serviços não tributadas (manutenção, modernização e ampliação/construção da infraestrutura de transmissão e de distribuição de energia), objetos do contrato de concessão e que ao poder concedente são incorporados.” (trecho extraído na nota explicativa)

Ora senhores conselheiros, os próprios autuantes deixaram claro que os bens são destinados À MANUTENÇÃO, MODERNIZAÇÃO E AMPLIAÇÃO/CONSTRUÇÃO DA INFRAESTRUTURA DE TRANSMISSÃO E DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA.

Desta forma, concordo, em parte, com os nobres fiscais, os bens são sim ESSENCIAIS para desenvolvimento da atividade principal da recorrente, qual seja, COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, e não é esta relatoria quem está dizendo, são os próprio fiscais autuantes na nota explicativa, só não concordo quando eles mencionam “prestação de serviços não tributados” e ao final fecha com DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA. Daí me vem o questionamento. Como se comercializa energia sem que haja distribuição? De fato, não tenho essa resposta, se é que tem uma resposta.

Ante o exposto, tendo em vista que tal afirmação fora feita pelos próprios autuantes, não há necessidade de perícia ou qualquer outro tipo de diligência, pois não há controvérsia quanto a este ponto, os bens foram utilizados na DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA.

Isso tanto é verdade que, analisando os arquivos SPED da recorrente, especificamente o BLOCO G no qual há as informações do CIAP, pudemos constatar que os bens foram utilizados na DISTRIBUIÇÃO de energia elétrica, a título de exemplo, aleatoriamente, trazemos uma tela extraída do SPED:

Continuando a leitura da nota explicativa, podemos concluir que a “glosa” do crédito de tais bens, não é porque eles não são destinados ao imobilizado, mas sim, pelo entendimento de que tais bens não são da recorrente e sim do poder concedente, conforme trecho abaixo extraído da nota explicativa:

“...o contribuinte, na condição concessionária de serviço público, adquiriu tais bens e produtos para utilização nas atividades específicas e exclusivas de prestações de serviços não tributadas (manutenção, modernização e ampliação/construção da infraestrutura de transmissão e de distribuição de energia), objetos do contrato de concessão e que ao poder concedente são incorporados.”

Nesse ponto, temos a dizer que, **se os bens são públicos, deveriam ter sido comprados com as prerrogativas de tal ente, ou seja, com imunidade tributária**, em sendo comprado com o ICMS fazendo parte da formação de seu preço, é sim, devido o creditamento, isso é muito básico na sistemática de apuração do ICMS, em decorrência do mais importante princípio que o norteia, o da

não-cumulatividade.

Trago outro trecho do voto original que me fez refletir muito sobre o tema:

“Os bens, senhores Conselheiros, sobre os quais repousa a controvérsia do direito, ou não, ao crédito do ICMS sobre as aquisições – CIAP – são públicos. São do povo brasileiro. Nenhuma titularidade sobre eles detém a Concessionária, que, quando muito, está sob o auspício da posse precária, natureza das coisas que assim se estabelecem nas relações jurídicas em que se envolva o interesse público. Por tudo isso, diga-se sem medo de errar: autorizar o crédito nessas aquisições é fato que se assemelha a uma quimera a lançar seu brado vociferante sobre as cabeças dos administrados. Algo implausível!”

Estamos falando de bens públicos, perfeito! Daí me veio mais um questionamento. E por que não pode a recorrente comprar esses bens em nome do ente federativo concedente e com a imunidade tributária que lhe é inerente? E por que, ao final da concessão será feito um levantamento de tais bens para fins de indenização? Ora se os bens são públicos, não haveria que se falar em indenização, como veremos mais adiante.

Importante destacarmos que estamos falando dos bens adquiridos pela recorrente e não bens recebidos por meio da concessão, pois essa retroatividade nem seria possível tendo em vista que as notas não foram escrituradas pela recorrente.

Com a curiosidade que nos é peculiar, consultei algumas notas fiscais escrituradas no BLOCO G do SPED e restou comprovado que as notas estão sim com destaque de ICMS em campo próprio, portanto, passível de crédito, a título exemplificativo, trago a nota fiscal NF 10578, consulta realizada por meio do portal da Nota Fiscal Eletrônica.

Assim como, é cediço e não merece maiores estudos, que os entes públicos, ao exercer atividade inerente a uma empresa privada, recebe o mesmo tratamento a estas dedicado, pois bem, no caso

em concreto, há uma empresa privada (concessionária pública) que exerce atividade por meio de concessão pública, mas que não tem as benesses inerentes aos entes públicos, ou seja, há uma certa confusão nessa diferenciação.

Portanto, não há nenhuma dúvida que estamos aqui tratando de uma Empresa Privada a qual, embora regulamentada por normas específicas, tem autonomia gerenciais e administrativas, é quem assume os riscos de sua atividade e, como tal, não é de propriedade do Estado, realiza compra de bens essenciais ao desenvolvimento da sua atividade empresarial, com a devida escrituração no Livro CIAP, regras destinadas às demais empresas privadas.

Senhores, estamos falando de ICMS, imposto com regras claras, bem definidas e legalmente constituídas, não estamos aqui inventando a roda, se tem destaque de ICMS e é utilizado como bem essencial ao desenvolvimento da comercialização do bem ou prestação do serviço, é sim possível o direito ao crédito, dentro das normas previstas para creditamento e sua consequente escrituração no Livro CIAP.

Resta evidente que o assunto requer uma análise mais profunda, estamos falando de um tema que ainda está em desenvolvimento e análise, tanto o é, que na primeira instância, o nobre julgador entendeu que, não era devido o crédito decorrente da compra de tais bens pois tratavam-se de ativos intangíveis e/ou financeiros, cuja ementa peço vênia para transcrever:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS NO CIAP REFERENTE A ATIVOS INTANGÍVEIS E/OU FINANCEIROS

- As aquisições de bens enquadrados como Ativos Intangíveis e/ou Ativos Financeiros não geram direito a créditos de ICMS e, portanto, não devem ser registrados no documento destinado ao controle de crédito de ICMS do ativo permante – CIAP da Concessionária.

- O contrato de concessão não transfere à Autuada o direito de controle – muito menos de propriedade – do uso da infraestrutura de serviços públicos, sendo prevista, apenas a cessão de posse desses bens, os quais serão revertidos ao Concedente após o encerramento do referido contrato.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Sob esse aspecto, entende o Nobre Conselheiro relator do voto original, não ter esse ponto nenhuma relevância:

“Por isso mesmo que a retórica a respeito da classificação contábil dos bens aparece como conto

da carochinha a emprestar pouca utilidade à controvérsia que se instalou neste processo. Ora, não sendo de propriedade da Concessionária seria indócil aceitar como devida a utilização de créditos fiscais nas aquisições de bens/mercadorias utilizadas na infraestrutura que recebeu e que tem a obrigação de devolver, nas condições originais, exatamente por que não são de sua propriedade. Nada mais simples.”

Por outro lado, em julgado recente, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo entendeu que É POSSÍVEL o crédito de ICMS, a partir do regramento constitucional, que exige que as operações anteriormente tributadas sejam relativas a insumos, que integrem o processo produtivo da mercadoria ou do serviço prestado - Somente os bens relacionados à produção e/ou comercialização de mercadorias ou a prestação de serviços tributados pelo ICMS dão direito a crédito de ICMS, ou seja, quando se tratar dos chamados bens instrumentais, Apelação nº 1002788-83.2015.8.26.0344.

Quanto a isso, como dito inicialmente, não resta nenhuma dúvida, pois consta da nota explicativa do auto de infração que os bens foram utilizados para utilização nas atividades específicas e exclusivas de prestações de serviços não tributadas (manutenção, modernização e ampliação/construção da infraestrutura de transmissão e de distribuição de energia), repiso, **não é possível visualizar a comercialização de energia elétrica sem que haja sua distribuição.**

Vejamos as possibilidades de crédito decorrentes da compra de bens destinados ao imobilizado, conforme determina o RICMS/PB:

Art. 78. Para efeito do disposto no art. 72, relativamente aos créditos decorrentes das aquisições, a partir de 1º de janeiro de 2001, de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, deverá ser observado (Lei nº 7.334/03):

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado mensalmente será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro

rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contado da data de sua aquisição, o creditamento de que trata este artigo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio, somente poderá ser aproveitado mensalmente pelo novo destinatário dos bens localizado neste Estado, através da emissão de Nota Fiscal Modelo 1 ou 1-A, na forma do inciso I (Lei nº 7.334/03);

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 20, em documento próprio, para aplicação do disposto neste artigo, observado os §§ 1º ao 3º;

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

O artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, prevê a regra da não cumulatividade para o ICMS, de modo que os impostos pagos sobre um dos componentes da mercadoria ou do serviço seja deduzido no momento do pagamento do imposto sobre o produto final:

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

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

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores

pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

No mesmo sentido temos a Lei Complementar 87/96, dispõe o artigo 20 que:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.”

É importante esclarecer que o conceito legal de ativo permanente/imobilizado foi introduzido em nosso ordenamento jurídico pela Lei nº 6.404/76, art. 179, inciso IV, resumindo-se como “os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de [propriedade](#) industrial ou comercial”.

Por sua vez, os artigos 19, 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), garantiram, expressamente, o direito ao crédito de ICMS decorrente da entrada de bens para composição do ativo imobilizado, ante ao atendimento das seguintes condições:

- i. Apropriação do crédito em 48 meses observados as limitações de creditamento mensais;
- ii. O bem não seja alheio à atividade do contribuinte adquirente.

Não é demais lembrar, que o art. 110 do Código Tributário Nacional preconiza que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”.

Pois bem, feitas essas considerações, no mesmo sentido temos a decisão do Estado de Sergipe, em decisão recente, em agosto/2019, onde o Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe deixou muito claro que, naquele caso, só não foi possível o crédito porque restou comprovado por meio de perícia que **os bens não estavam relacionados com a atividade fim da empresa e não porque os bens eram públicos**, ou seja, se os bens são utilizados na atividade fim da empresa, é plenamente

possível o crédito. Repiso, no auto de infração analisado, foi declarado na nota explicativa, pelos próprios fiscais autuantes que os bens eram utilizados na Distribuição de Energia, que para mim, sem distribuição não há comercialização, até porque, energia elétrica não é algo que se vende em prateleira.

A atividade da impetrante, tendo em vista a peculiaridade da mercadoria comercializada (energia elétrica), não possibilita seu transporte (Decisão Normativa CAT (Coordenação Administração Tributária) 04/2004 do Estado de São Paulo), nem para aquisição, nem para entrega ao destinatário, ou seja, a comercialização só é possível por meio de DISTRIBUIÇÃO.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SERGIPE

ACÓRDÃO: 201920647

RECURSO: Apelação Cível

PROCESSO: 201900714776

RELATOR: ROBERTO EUGENIO DA FONSECA PORTO

APELANTE ENERGISA SERGIPE - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.

Advogado: ANTENOR BOMFIM LAGO NETO

APELADO ESTADO DE SERGIPE

Procurador Estadual: JOSÉ PAULO LEÃO VELOSO SILVA

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO ANULATÓRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO – ICMS – ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO POR OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL – INEXISTÊNCIA DE VÍCIO – AMPLA DEFESA OBSERVADA – PROVAS SUFICIENTES PARA AVALIAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – ARTIGO 173, I DO CTN – INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO – PREJUDICIAL REJEITADA – AUTO LAVRADO POR CREDITAMENTO FISCAL INDEVIDO – **COMPENSAÇÃO – DIREITO DO CONTRIBUINTE – ARTIGO 155, II, §2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – IMPOSSIBILIDADE PARA MERCADORIAS ALHEIAS A ATIVIDADE FIM DA EMPRESA** – PERÍCIA CONTUNDENTE SOBRE A QUALIDADE E UTILIDADE DOS PRODUTOS ADQUIRIDOS PELA CONCESSIONÁRIA DE ENERGIA – VALIDADE DO AUTO - MANUTENÇÃO DA SENTENÇA – APELO CONHECIDO E DESPROVIDO – DECISÃO UNÂNIME.

Apenas com o intuito de reforçar o entendimento aqui exposto, trago um trecho do referido acórdão, no qual o Desembargador relator deixa claro que a atividade fim da empresa é **DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO de energia elétrica** e que apenas os bens destinados a esse fim são

passíveis de crédito:

“Discordamos dessa afirmação por entender que nem todos bens cadastrados no ativo imobilizado são utilizados para a atividade de distribuição e comercialização de energia

elétrica, isto é, atividade fim da mesma. Relacionamos a seguir os bens que não se enquadram na atividade fim da Embargante e que se encontram cadastrados no ativo

imobilizado Manual de Controle Patrimonial do Setor Elétrico- MCPSE, porém são utilizados na atividade meio, conforme pg. 54 a 56:

- Lâmpada, luminária, braço para luminária, Reatores-
- Mobílias, computadores, e demais equipamentos;
- Monitor/computador/impressora;
- Ar condicionado;
- Câmera fotográfica e
- Tinta e diluente.” (fls. 895).

Dito isto, não interessa quem “ganhou” os processos destacados, o que esta relatoria pretende demonstrar com tal jurisprudência é que NENHUMA DAS DUAS decisões defende que não é possível o crédito porque os bens são públicos e, é exatamente esse o entendimento desta relatoria, a possibilidade ou não do crédito, não é porque os bens são públicos, mas sim, decorrente da análise se eles são utilizados ou não na distribuição e comercialização de energia elétrica, atividade fim da empresa.

Trago outro trecho do Acórdão do Estado de Sergipe que corrobora com o entendimento desta relatoria:

“...constitui crédito fiscal os valores do imposto destacado em Notas Fiscais relativas às entradas de mercadorias destinadas ao uso e consumo ou ao ativo permanente, desde que tais mercadorias não sejam alheias à atividade do estabelecimento.”

Com relação ao contrato de concessão, usando para enriquecer a tese de que os bens são públicos, o entendimento é que os bens serão sim, revertidos à União quando do encerramento da concessão, se eles ainda existirem, pois o contrato de concessão tem um prazo de 30 ANOS, conforme CLÁUSULA TERCEIRA do referido contrato, a qual peço vênha para transcrever:

CLÁUSULA TERCEIRA - PRAZO DA CONCESSÃO E DO CONTRATO

A concessão para distribuição de energia elétrica, outorgada pela Resolução referida na Cláusula Primeira, têm prazo de vigência de 30 (trinta) anos, contado a partir da data da assinatura deste Contrato.

Ora, será que esses bens realmente serão revertidos para o Poder Concedente? Na prática, é obvio que isso não acontece, os bens serão usados e depreciados completamente antes mesmo do encerramento do contrato de concessão.

E, ainda mais agravante É O FATO DE OS BENS SEREM PÚBLICOS, para os que defendem essa tese e, SEREM COMPRADOS COM A TRIBUTAÇÃO NORMAL DE UMA EMPRESA PRIVADA, isso para mim é uma atecnia tributária, vai de encontro a vários princípios que regem o Direito Tributário, principalmente, ao princípio da não-cumulatividade, como já dito outrora, princípio da legalidade, pois tal contrato jamais poderia legislar sobre Direito Tributário, e mais que, o contrato de concessão não diz isso, diz que os bens serão REVERTIDOS ao poder concedente, mediante indenização.

Outro ponto que me chamou atenção no Contrato de Concessão foi o termo utilizado para determinar que os bens seriam repassados para o Ente Público, vejamos o que diz a Subcláusula Segunda:

Subcláusula Segunda - Extinta a concessão, operar-se-á, de pleno direito, **a reversão, ao PODER CONCEDENTE**, dos bens e instalações vinculados ao serviço, procedendo-se os levantamentos e as avaliações, bem como a determinação do montante da indenização devida à CONCESSIONÁRIA, observados os valores e as datas de sua incorporação ao sistema elétrico.

Proceder-se-á a REVERSÃO, ou seja, durante o período de vigência do contrato os bens não são públicos, eles serão revertidos para o poder concedente, procedendo os levantamentos e avaliações, bem como o montante da indenização. Pois bem, agora me digam, se um bem comprado em 2009, em 2030 ele ainda está em condições de uso e será revertido para o poder concedente?

Ainda com relação ao contrato de concessão, o mesmo não faz nenhuma limitação ao crédito do ICMS decorrente da aquisição de bens destinados ao imobilizado, e nem poderia fazer, pois estaria afrontando a Constituição Federal, a Lei Kandir e o próprio RICMS-PB.

Outro ponto que podemos questionar é o fato de a recorrente ser indenizada pelos bens revertidos ao poder concedente ao final da concessão em 30 anos, perfeito, e deve mesmo indenizar, logo, é muito simples de resolver, do valor do bem deduz-se o valor do ICMS que está na formação do seu preço original, já que, se ele foi creditado, mesmo que em 48 parcelas, não faz parte da formação de preço desse bem, agora, limitar um crédito devido, legalmente constituído com o argumento de que o bem será revertido para o poder concedente daqui a 30 anos, isso é inadmissível, vai de encontro à justiça fiscal tão defendida por todos nós.

Caso a reversão não fosse a forma de aquisição desses bens, e se essa não fosse a vontade do legislador, a utilização desses bens pela concessionária dar-se-ia por meio de "concessão de uso de bem público", que não transmite a titularidade e, portanto, não haveria que se falar em reversão. Vejam que a concessão de uso de bem público (que pode ser onerosa), não se confunde com a concessão de execução de serviços públicos, regulada pela Lei 8.987/95. Desta forma, não resta dúvida sobre a natureza privada dos bens, pois pertencem ao patrimônio da concessionária. Se fosse uma entidade privada sem fins lucrativos, caberia uma cessão gratuita ou onerosa, que também não transfere titularidade.

Desta forma, a reversibilidade relaciona-se aos bens da concessionária, necessários à prestação do serviço público, que serão transferidos ao patrimônio do Poder Concedente, ao final do contrato de concessão, mediante indenização, uma vez que não se admite o confisco, (art. 38, § 5º da Lei nº 8.987/95 – Lei que dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências), complementado pelo art. 36 da mesma lei, o qual peço vênia para transcrever:

Art. 38. A inexecução total ou parcial do contrato acarretará, a critério do poder concedente, a declaração de caducidade da concessão ou a aplicação das sanções contratuais, respeitadas as disposições deste artigo, do art. 27, e as normas convencionadas entre as partes.

§ 5º A indenização de que trata o parágrafo anterior, será devida na forma do art. 36 desta Lei e do contrato, descontado o valor das multas contratuais e dos danos causados pela concessionária.

Art. 36. A reversão no advento do termo contratual far-se-á com a indenização das parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou depreciados, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido.

Chamamos atenção ao artigo 36, observem que está expresso que os bens que serão revertidos

são aqueles ainda não amortizados ou depreciados, ou seja, é exatamente o que tem defendido esta relatoria, que muitos desses bens, ao final do contrato de concessão, já estarão completamente depreciados e não serão revertidos, muito menos indenizados.

Por fim, não dá pra dizer que os bens são públicos, - se compõem patrimônio privado da concessionária, pessoa jurídica de direito privado - só porque são afetados de utilidade pública.

No máximo, esses bens, privados, sofrem restrições e limitações em razão da incidência do domínio eminente da Administração, por conta da afetação. Não se trata, portanto, de domínio patrimonial do Estado, tendo em vista que a titularidade é da entidade privada.

Neste caso, a finalidade dos bens consta na nota explicativa do próprio auto de infração, utilizados na Distribuição de energia elétrica, única forma possível de fazer com que o produto chegue ao consumidor final, desta forma, plenamente possível o creditamento dos bens destinados ao imobilizado.

Com esses fundamentos,

V O T O pelo recebimento do recurso Voluntário, por regular e tempestivo, quanto ao mérito pelo seu *provimento*, para reformar a sentença exarada na instância monocrática, e julgar *improcedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **93300008.09.00000071/2016-15** (fls. 3 e 4), lavrado em 29 de janeiro de 2016, contra a empresa **ENERGISA BORBOREMA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A.**, inscrita no CCICMS/PB, sob nº 16.003.839-1, devidamente qualificada nos autos, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes da presente autuação.

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 20 de setembro de 2019.

Dayse Annyedja Gonçalves Chaves

Conselheira Relatora