



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

Processo Nº186.153.2014-4

Recursos HIE/VOL/CRFNº215/2015

TRIBUNAL PLENO

1ªRecorrente:GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

1ªRecorrida:ENERGISA PARAÍBA–DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S./A.

2ªRecorrente:ENERGISA PARAÍBA–DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S./A.

2ªRecorrida:GERÊNCIA EXEC.DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

Preparadora:SUBGER.DA RECEB.DE RENDAS DA GER.REG.DA PRIMEIRA REGIÃO

Autuante(s):EDUARDO SALES COSTA E JOÃO ELIAS COSTA FILHO.

Relatora:CONSª.MARIA DAS GRAÇAS D.OLIVEIRA LIMA

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 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 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 classificados 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.

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 unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo

recebimento do recurso hierárquico, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo *desprovemento* de ambos, para manter a sentença monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.0000024672014-35, lavrado em 18/12/2014, contra a empresa ENERGISA PARAÍBA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A., inscrição estadual nº 16.015.823-0, qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 27.223.084,34 (vinte e sete milhões, duzentos e vinte e três mil, oitenta e quatro reais e trinta e quatro centavos), sendo R\$ 13.611.542,17 (treze milhões, seiscentos e um mil, quinhentos e quarenta e dois reais e dezessete 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\$ 13.611.542,17 (treze milhões, seiscentos e um mil, quinhentos e quarenta e dois reais e dezessete centavos), de multa por infração nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido o lançamento, o montante de R\$ 1.997.554,46 (um milhão, novecentos e noventa e sete mil, quinhentos e cinquenta e quatro reais e quarenta e seis centavos), distribuídos em valores iguais de ICMS e de Multa por Infração, pelos fundamentos acima expendidos.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 16 de março de 2018.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima
Conselheira Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros do Tribunal Pleno, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, THÁIS GUIMARÃES TEIXEIRA, DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO, e Ausência justificada da DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

Assessor Jurídico

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, os recursos hierárquico e voluntário interpostos contra a decisão monocrática que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002467/2014-35 (fls. 4 e 5), lavrado em 18 de dezembro de 2014, contra a autuada, ENERGISA PARAÍBA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S./A., nos autos qualificada, mediante o qual esta é acusada da irregularidade que adiante transcrevo:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

NOTA EXPLICATIVA:

A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS É DECORRENTE DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA 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 NOVEMBRO DE 2009 A DEZEMBRO DE 2010.

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 (ANEXO III), TUDO EM CONFORMIDADE COM A REGULAMENTAÇÃO CONTIDA NA LEI DE CONCESSÕES (LEI Nº 8.987/95) (ANEXO VI), NO CONTRATO DE CONCESSÃO Nº 019/2001 – ANEEL (ANEXO V), E NORMAS CONTÁBEIS APLICADAS AO CASO (RESOLUÇÕES CFC Nº 1.318/10 E Nº 1.261/09, ETC.) (ANEXO VII E VIII), ESTANDO ESTAS ATIVIDADES FORA DO ESCOPO ESPECÍFICO DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA, VEDANDO, 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 (ANEXO I) ADVIERAM DA SISTEMÁTICA DE CÁLCULO RESULTANTE DOS LANÇAMENTOS ERRONEAMENTE EFETUADOS NA BASE DE CREDITAMENTO DO CIAP (CONTROLE DE CRÉDITOS DO ICMS DO ATIVO PERMANENTE ANEXO IV), ESCRITURADOS NA APURAÇÃO DE ICMS COMO VALORES INTEGRANTES DE OUTROS CRÉDITOS (ANEXO II), PROMOVENDO REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA NO MESMO PERÍODO E DE IGUAL VALOR, HAJA VISTA A OCORRÊNCIA ININTERRUPTA DE SALDOS DEVEDORES, COADUNANDO COM OS VALORES DE ICMS

NORMAL RECOLHIDOS PARA O PERÍODO ANALISADO, TORNANDO-SE DESNECESSÁRIA A RECONSTITUIÇÃO DA CONTA GRÁFICA DO ICMS.

A ACUSAÇÃO APOIA-SE AINDA NOS ARGUMENTOS CONSTANTES DO MEMORIAL AUXILIAR DE ACUSAÇÃO E DEMAIS DOCUMENTOS QUE INTEGRAM O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO. 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.

De acordo com a referida peça acusatória, as irregularidades teriam acontecido durante os exercícios de 2009 (novembro e dezembro) e 2010 (janeiro a dezembro).

Por considerarem infringido o art. 106, bem como os arts. 72, I e 82, III, “b”, § 2º, I e II, todos do RICMS/PB, e o art. 20, § 3º, II da Lei Complementar nº 87/96, os autuantes procederam ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de R\$ 14.610.319,40, ao mesmo tempo em que sugeriram a aplicação da penalidade pecuniária em igual valor, nos termos do art. 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo, ambas as quantias, o crédito tributário total de R\$ 29.220.638,80.

Documentos instrutórios constam às fls. 3 e 6 - 217:

- TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO (Fl. 03);
- MEMORIAL AUXILIAR DE ACUSAÇÃO (Fls. 06 A 12);
- ANEXO I - DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – (Fl. 13);
- ÍNDICE DOS ANEXOS – AUTO DE INFRAÇÃO Nº 933.00008.09.00002467/2014-35 (Fl. 14);
- CD Multimídia (Fl. 15)
- ANEXO II – CÓPIAS DOS LIVROS REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS NOV/2009 A DEZ/2010 (Fls. 16 A 30);
- ANEXO III – BALANÇO PATRIMONIAL 2010 (Fls. 32 A 99);
- ANEXO IV – CIAP (CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE;
- ANEXO V – CONTRATO DE CONCESSÃO Nº 08/2000 – ANEEL (E SEUS ADITIVOS) (Fls. 102 A 130);
- ANEXO VI – LEI Nº 8.987/95 (LEI DAS CONCESSÕES) (Fls. 132 A 158);
- ANEXO VII – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.261/09 (Fls. 148 A 158);
- ANEXO VIII – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.318/10 (Fls. 160 A 190);
- ANEXO IX – DELIBERAÇÃO CVM Nº 611/09 (INTERPRETAÇÃO TÉCNICA DO ICPC 01) (Fls. 192 A 217).

Em Memorial Auxiliar, a Fiscalização apresenta os seguintes destaques:

- a acusação se fundamenta na utilização indevida de créditos de ICMS provenientes das entradas de bens e materiais no estabelecimento ou na prestação de serviços a este efetuada, cujas saídas ou prestações subseqüentes não configuram fato gerador do ICMS, conforme disposição no art. 82, III, “b”, do RICMS/PB;
- o creditamento não encontra respaldo legal, haja vista não ser a concessionária proprietária dos bens que adquiriu, porque estes se destinam a integrar a rede de distribuição de bens do poder concedente (União);
- estes bens foram aplicados na manutenção/conservação, construção e modernização da infraestrutura integrante da concessão, e as atividades das concessionárias de serviços públicos são regidas pela Lei n. 8.987/95 (Lei das Concessões), que fundamenta o Contrato de Concessão n. 019/2001 – ANEEL, enquadrando-se nos termos do art. 2º, III, da referida Lei;
- os bens e materiais utilizados nas atividades específicas e exclusivas de prestações de serviços não tributados pelo ICMS (manutenção, modernização e ampliação/construção de infraestrutura de transmissão e de distribuição de energia), as quais são reguladas pela LC n. 116/2003, que dispõe sobre o ISSQN, imposto este da competência municipal;
- a concessão da inscrição da autuada no CCICMS estadual justifica-se apenas para a atividade de comercialização de energia elétrica, não cabendo sua utilização para outros fins, a exemplo dos serviços definidos em lei complementar que regula o ISSQN;
- o creditamento do ICMS é vedado para as aquisições de bens, mercadorias e serviços utilizados nas atividades de manutenção/conservação, construção, modernização e outras alheias à hipótese de incidência do imposto estadual, nos termos do art. 20, § 3º, II, da LC n. 87/96;
- os créditos glosados estão relacionados a entradas de bens e materiais aplicados em execuções de obras de engenharia e em instalações, na manutenção e conservação e na reposição de bens (bens públicos) que, por força do Contrato de Concessão n. 019/2001 – ANEEL, integram o patrimônio da Concessão (União), no termos da Cláusula Primeira – Objeto do Contrato, Subcláusula Segunda e Cláusula Quarta – Expansão e Ampliação dos Sistemas Elétricos,

Subcláusula Única;

- até o exercício de 2009 os registros contábeis dessas operações eram escriturados como Ativo Imobilizado e, a partir de 2010, passaram a ser escriturados como Ativo Intangível (em observância às normas contábeis internacionais – International Financial Reporting Standards – IFRIC 12 e à Interpretação Técnica Geral – ICPC 01), passando a melhor demonstrar a real situação patrimonial das concessionárias, visto que, contratualmente, estas nunca detiveram a propriedade destes bens e matérias, sendo a Concessão (União) a legítima proprietária;

- estes bens tornam-se base para avaliação dos investimentos efetuados, os quais são remunerados nos termos contratuais e legais de recuperação integral dos valores investidos, configurando-se, para Concessionária, ativos financeiros e intangíveis, uma vez que esta de fato funciona como interveniente da concessão, operando na qualidade de prestador do serviço para adquirir tais bens.

Juntam documentos às fls. 13 – 217 (demonstrativo do crédito tributário, cópia do livro Registro de Apuração do ICMS/novembro de 2009 a dezembro de 2010, cópia de registros contábeis (Balanço Patrimonial/2010, CIAP/Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente, Contrato de Concessão n. 019/2001 – ANEEL e seus aditivos, cópia da Lei n. 8.987/95 (Lei das Concessões), bem como das Resoluções CFC n. 1.261/09 e 1.318/10, e cópia da Deliberação CVM n. 611/09 (Interpretação Técnica do ICPC 01).

Regularmente cientificada do resultado da ação fiscal, em 19/12/2014 (conforme atesta o comprovante de ciência e entrega do auto infracional, assinado por seu receptor), a autuada apresenta defesa tempestiva (fls. 221 - 265), em 20/1/2015, fazendo-se representar por advogada habilitada nos autos, conforme documento de fl. 266, alegando, a seu prol, fatos que, síntese, consistem no seguinte:

- atua como concessionária do serviço público e, nessa atividade, é fiscalizada pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, órgão instituído pelo governo federal para regular o setor;

- a propriedade dos bens de Ativo Imobilizado é irrelevante para sua caracterização como ativo fixo da adquirente, nos termos do art. 179, IV da Lei n. 6.404/76;

- inexistente prestação de serviço tributado pelo ISSQN, relacionado com as aquisições que destina a seu ativo imobilizado;

- trata-se de sociedade que o propósito específico de prover energia elétrica à população e nessa

atividade faz gerar a incidência do ICMS sobre a tarifa (preço cobrado ao consumidor) que se compõe dos custos dos bens, cujos créditos do imposto foram glosados pela Fiscalização, o que contraria o princípio da não cumulatividade do ICMS;

- a mudança 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;

- nos meses de novembro e dezembro de 2009 os autuantes reconhecem que os bens foram escriturados no balanço societário como Ativo Imobilizado, razão pela qual há de se reconhecer os créditos deste período e, ainda que não se reconhecesse o direito de créditos destes bens, assim escriturados, o crédito tributário referente a esses períodos haveria de se quedar em virtude da decadência, em desfavor do Fisco;

- a penalidade aplicada no auto infracional não guarda relação com a acusação fiscal, eis que a multa deve ser re-enquadrada, de 100% (cem por cento) para o patamar de 50% (cinquenta por cento), sobre o crédito supostamente indevido, nos termos do art. 82, II, “e”, da Lei n. 6.379/96.

Ao final, pede que na questão de fundo da causa seja reconhecida a improcedência do Auto de Infração em tela ou, subsidiariamente, seja declarada a decadência das créditos tributários referentes aos períodos de novembro e dezembro/2009, ao fundamento do art. 150, § 4º, do CTN, ou, ainda, caso prevaleça a autuação, que seja modificada a capitulação da multa imposta.

Pugna, ainda, pela produção de todas as provas admitidas em Direito, que se fizerem necessárias aos esclarecimentos dos fatos relacionados ao crédito tributário objeto da delação fiscal em evidência.

Junta documentos às fls. 267 – 4.852.

Remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, os autos foram distribuídos ao julgador fiscal, Sidney Watson Fagundes da Silva, que decidiu pela *parcial procedência* do auto de infração, por concluir, a referida autoridade julgadora, pela exclusão do crédito tributário referente ao período de dezembro/2009, ao fundamento de que este fora fulminado pela decadência, nos moldes do art. 150, § 4º, do CTN. Ao mesmo, manteve os créditos tributários remanescentes, por entender pela legitimidade da sua exigência e corrige apenas o enquadramento legal da penalidade, mantendo-a, porém no percentual sugerido no libelo basilar, de forma que, após a exclusão dos valores atingidos pela decadência, o crédito tributário ficou reduzido ao montante de R\$ 27.223.084,34, constituído de valores iguais de ICMS e de multa infracional, conforme sentença de fls. 4.854 – 4.881.

Seguindo os trâmites processuais, deu-se interposição de recurso hierárquico (fl. 4.882) e, promovida à autuada a regular ciência da decisão monocrática (conforme atestam os documentos de fls. 4.883 e 4.884), esta interpõe recurso voluntário, em 26/6/2015, cuja peça foi juntada aos autos, mediante o respectivo Termo, lavrado na fl. 4.886.

Fazendo-se representar por advogada habilitada nos autos (documento de fl. 266), a recorrente apresenta argumentos a prol de sua tese de contraposição à condenação exarada na instância singular, os quais sinteticamente consistem no seguinte:

Do objeto da lide – Direito ao crédito - Aquisição de bens classificados como ativo imobilizado.

- há uma inverdade na concepção da Fiscalização de que os bens objeto da glosa fiscal não constituem um ativo fixo da empresa porque esta não detém a propriedade desses bens, pois distintamente os bens que formam a infraestrutura da rede destinada ao fornecimento de energia elétrica foram comprados em nome e diretamente pela recorrente e são de sua total propriedade, até final da concessão, quando supervenientemente serão revertidos ao Poder Concedente, o que não apaga, distorce ou revoga o direito de crédito de ICMS sobre a aquisição de bens pela concessionária, que os utiliza no exercício de sua atividade;

- o Fisco glosou o crédito de ICMS em razão apenas de uma nova 'roupagem' contábil orientada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, através do ICPC 01, que passou a considerar que os bens reversíveis ao Poder Público em uma concessão devem figurar melhor na escrita contábil no campo do Ativo Intangível ou no Ativo Financeiro, de modo que, por esta singela troca de posições, orientada por uma norma infralegal, haveria a perda do direito ao crédito do ICMS;

- o art. 179, IV, da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) define como Ativo Imobilizado os direitos sobre bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa, ainda que não haja a propriedade jurídica, quando transferidos à Sociedade os benefícios, riscos e controle desses bens;

- a conclusão do Julgador Fiscal incorre em um paradoxo, por afirmar com absoluta propriedade que a consideração de um bem como Ativo Imobilizado necessita que o bem seja corpóreo ou tangível e se destine à manutenção da atividade da empresa, enquanto, por outro lado, diz que o requisito essencial para caracterizar sua intangibilidade, segundo a Lei das S.A, art. 179, VI, é que o bem seja incorpóreo;

- nesse contexto não há como enquadrar como incorpóreos os postes, transformadores, etc., se por

essência são tangíveis e também não há desconhecer sua imprescindibilidade à atividade de fazer chegar energia elétrica aos consumidores;

- a recorrente consiste numa Sociedade de Propósito Específico (SPE), cuja atividade exclusiva se traduz na venda de energia elétrica, estando proibida de prestar qualquer tipo de serviço, inclusive construção civil, além de estar impedida de auferir receita de construção passível de tributação pelo ISS, ponto este que contou com a concordância da decisão recorrida, a qual afastou o entendimento fiscal acerca da relevância da propriedade dos bens de ativo para configuração do crédito de ICMS, fazendo abortar o entendimento do autuante de que a operação da recorrente não se sujeitaria ao ICMS e o equivocado de que esta se dedicava à prestação de serviços tributáveis pelo ISS (serviços de construção civil);

- mais uma vez, apesar de o julgador singular concordar que tais serviços não são considerados fatos geradores do ISS, citando, inclusive, em sua exposição de motivos, a Apelação Cível 70051271740 RS (TJ-RS), cuja ementa desse decisório reza ser descabida a cobrança de ISS sobre serviços gerais de manutenção em redes de distribuição de energia elétrica pela concessionária, ainda que realizada por meio de empresa terceirizada, sujeitando-se somente ao ICMS.

- se inequívoca, posto que incontroversa, a aquisição de bens para o ativo se poderia até se considerar desimportante a propriedade (o domínio) dos mesmos pra fins de reconhecimento do crédito de ICMS, e mais, se inexistem dúvidas acerca da sujeição da atividade da concessionária ao imposto estadual, esperava-se o provimento da impugnação como consequência lógica desse entendimento, todavia, não foi assim que ocorreu, sendo que o único apego do julgador ao decidir pela manutenção do auto infracional foi o fato de as novas orientações contábeis para classificação dos bens empregados na infraestrutura necessária à prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica, trazidas pelo ICPC 01, darem conta que melhor se situam no Ativo Intangível;

Classificação dos bens objeto do creditamento

- à luz do art. 179, IV, da Lei nº 6.404/76, não é possível a simples mudança na forma de orientação de contabilização, sem contar que a simples mudança de orientação da forma de contabilização, além de não produzir efeitos automáticos na seara tributária, não tem o condão de modificar a essência dos bens que servem à venda de energia elétrica sujeita ao ICMS, cujo custo (custo da infraestrutura) não é repostado por outra receita, senão pela venda de energia elétrica;

- frise-se que o inciso IV do art. 179 da Lei n. 6.404/76 diz também fazer parte do conceito de Ativo Imobilizado os bens decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens” (sic.), de modo que também sob esse prisma a atividade da concessionária se amolda às exigências legais, pela simples razão de que durante o período da concessão a empresa auferirá os benefícios decorrentes dos bens citados pela Fiscalização, pois somente por intermédio da infraestrutura necessária à distribuição de energia elétrica é possível à concessionária

exercer essa atividade, assumindo os riscos inerentes à sua manutenção e efetuando o controle desses bens durante o período da concessão;

- os bens que compõem a infraestrutura não configuram patrimônio da União Federal até que haja reversão da concessão ao Poder Público, até porque a execução do serviço público pelo setor privado passa a ser regulada pelo direito privado, razão por que dito serviço público, quando exercido pelo particular, não goza da imunidade no art. 150, VI, “a”, haja vista o que dispõe o § 3º do mesmo dispositivo constitucional;

- os bens vinculados arrolados no contrato de concessão, ou na lei, como sendo bens reversíveis, continuarão sob regime jurídico de direito privado, contudo a propriedade da concessionária será resolúvel, dado à sua transferência ao poder concedente ou à concessionária sucessora, ao final da concessão;

Das novas orientações contábeis e dos seus respectivos efeitos

- da análise da conduta fiscal e da r. decisão recorrida, percebe-se a tentativa de transmutar a natureza jurídica daquilo que inquestionavelmente sempre foi, é, e sempre será Ativo Imobilizado, como se convergência das normas contábeis (IFRIC 12, internalizada pelo CPC 01) fosse auto-aplicável;

- caso se considere a interpretação fiscal, privilegiando a forma em detrimento da essência, o direito ao crédito de ICMS sobre aquisições de ativo teria se extinguido com a edição da Lei nº 11.941/2009, a qual trouxe novos critérios contábeis, extinguindo o grupo ‘Permanente’ a que faz alusão expressa a LC nº 87/96, pois a estrutura do Balanço Patrimonial adotada à época da edição desta Lei continha o grupo ‘Permanente’, o qual estava subdividido em ‘Investimentos’, ‘Imobilizado’ e ‘Diferido’, sendo que, na estrutura atual, o grupo ‘Permanente’ foi extinto, passando a figurar o grupo ‘Não Circulante’, subdividido em ‘Realizável a Longo Prazo’, ‘Investimentos’, ‘Imobilizado’ e ‘Intangível’;

- a prevalecer o entendimento da Fiscalização paraibana, nenhum contribuinte do ICMS teria mais direito a se creditar do imposto nas aquisições de bens destinados ao emprego na consecução das suas atividades, simplesmente pelo fato de que tais bens deixaram de ser classificados no grupo do Ativo Permanente, porque este não mais existe, sendo assim seria o mesmo que rasgar a LC n. 87/96, que garante o direito a esse creditamento;

- na edição da Medida Provisória n. 627/2013, assim como na sua conversão na Lei n. 12.973/2014, buscou o legislador preservar a neutralidade fiscal das novas regras contábeis, e o item 62 da exposição de motivos da MP n. 672/2013 (EM 00187/2013 MF) deixa isso bem claro ao comentar o

art. 54 (correspondente ao art. 58 da Lei n. 12.973/2014;

- uma norma modificada não pode alterar uma lei tributária, nem conferir nova essência através da forma, porque o importante é o fim a que se destina o bem adquirido, nem um registro contábil pode mudar a natureza, essência e conteúdo dos atos e fatos a ponto de causar impacto, negativo ou positivo, seja na tipificação e completude de várias incidências tributária, devendo ser respeitado o postulado da neutralidade tributária que norteia a aplicação das novas regras de contabilização;

- cabe destacar que o legislador federal, visando neutralizar os efeitos trazidos pelas novas normas contábeis, excluiu da base de cálculo do PIS/PASEP (Lei n. 12.973, de 13/5/2014, acrescentando o inciso XI, ao § 3º, do art. 1, da Lei n. 10.637/2002) e da COFINS (inciso VI, ao § 2º, do art. 3º, da Lei n.9718/98), com a incidência não cumulativa, as receitas reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

- o Contrato de Concessão nº 8/2000, celebrado junto à União Federal deixa claro que a normas da agência reguladora quanto a aspectos contábeis e técnicos, inclusive o plano de Contas, devem ser seguidas de maneira cogente, onde se inclui o manual de Contabilidade do Setor Elétrico (MCSE), em sua versão atual, aprovada pela Resolução Normativa ANEEL nº 605/2014, que, mediante a adoção de contabilidade paralela (regulatória) manteve os bens e materiais que compõem a infraestrutura da distribuidora (e demais concessionárias) de energia elétrica registráveis no Ativo Imobilizado, em observância à autorização expressa na Lei nº 6.385/97, que dispõe sobre a soberania disciplinar da ANEEL quando confrontada com pronunciamentos contábeis e orientações técnicas;

- se a contabilidade regulatória diverge da contabilização societária, deve ser aplicada a que mais favorece ao contribuinte, em face do princípio *in dubio pro contribuinte*;

Da violação ao princípio da não cumulatividade no caso da manutenção da exação fiscal

- a decisão recorrida, ao tratar da flagrante violação ao princípio da não cumulatividade promovida pela glosa fiscal aos créditos de ICMS do Ativo imobilizado, construiu uma linha de argumentação curiosa, que a levou ao entendimento de que de que a permissão do crédito fiscal faria com que houvesse dupla recuperação do imposto, ou seja, pela venda de energia elétrica e pela indenização do Poder Concedente quando da reversão dos bens de Ativo adquiridos ao final do prazo de concessão, o que não tem suporte de fato, primeiramente porque o valor da parcela do ICMS apurado no CIAP e creditado mensalmente na escrita fiscal é registrado a débito na conta “ICMS a Recuperar” e, em contrapartida, a crédito do respectivo “Ativo”, em segundo, porque nos termos da ICPC 01 o lançamento em “Ativo Intangível” leva em consideração a Receita (recuperação) do custo de obras e a manutenção;

- nas aquisições de matéria de infra-estrutura contratadas junto aos fornecedores o custo correspondente é levado para o resultado do período, ou seja, como custo da operação e, por ocasião da emissão da nota fiscal a consumidor de energia elétrica, uma parcela do valor cobrado

aos usuários desse produto, por corresponder à recuperação desse custo, é deduzida da parcela da receita e, em contrapartida, registrada como “Amortização do Ativo”;

- caso se aceite que a receita recuperada na tarifa é relativa às obras de construção e manutenção da infra-estrutura, esta parte alocada à amortização do intangível teria natureza distinta da venda de energia elétrica e, nessa linha de raciocínio, não poderia sofrer a incidência do ICMS;

- vale dizer, na hipótese de os bens adquiridos pela concessionária não poderem gerar créditos por não serem contabilmente considerados como ativos imobilizados, no mesmo diapasão, a parte da receita correspondente à recuperação do intangível (chamada de receita de construção, inclusive pela própria Fiscalização) também não deve ser considerada como derivada da “venda de energia elétrica” (sic.) e, assim, não poderia sofrer a incidência do ICMS;

- o intangível segue, sendo amortizado até final da concessão e, caso não seja totalmente recuperado até o final desse período e se tiver que devolver os bens da concessão ao poder concedente, aí, sim, terá lugar a indenização;

- todavia, é incontroverso que os bens utilizados e necessários à efetivação da atividade fim da empresa, adquiridos para integração do seu ativo fixo, compõem o custo final do produto, logo, na cadeia produtiva, é de se admitir o crédito do ICMS pelas entradas no estabelecimento adquirente.

Da parte do auto de infração reconhecidamente indevida

- conforme interpretação da Fiscalização, o procedimento contábil de lançamento dos bens utilizados na consecução das atividades da empresa no Ativo Imobilizado, com crédito de ICMS, não fora mais aceito pelo Fisco a partir de 2010, diante da referida mudança de orientação contábil, mas, apesar disso, a autoridade fiscal glosou créditos de ICMS nos meses de novembro e dezembro de 2009, em dissonância com sua própria convicção, entendendo, o julgador singular, que a motivação da autuação fiscal poderia irradiar efeitos retroativos;

- todavia, resta evidenciado, diante da regra que determina mudança no *modus operandi*, que essa regra possui vigência determinada, por óbvio os fatos geradores anteriores à sua aplicação são válidos, por consequência, o crédito de ICMS apropriado em novembro e dezembro/2009, antes, portanto, da alteração normativa, resta intocado, devendo ser excluídas, por este fundamento, as exigências relativas a esses períodos.

Da vedação à glosa fiscal dos créditos de ICMS apropriados antes de 2010

- hipoteticamente considerando a vigência das novas orientações de contabilização do Ativo, somente poderiam ser objeto de glosa fiscal os créditos de ICMS apropriados a partir de 2010, porque os bens adquiridos antes de 2010, uma vez escriturados legitimamente no Ativo Imobilizado, com creditamento de ICMS de modo fracionado já iniciado, não podem ter sua natureza modificada, sob pena de prejudicar o ato jurídico perfeito, emprestando efeitos retroativos à vigência das novas orientações contábeis, de modo que, mesmo sem concordar com glosa efetuada, requer-se, subsidiariamente, sejam excluídos do lançamento os valores relativos aos bens adquiridos até 31/12/2009, porque não poderiam ter efeitos diversos senão aqueles definidos na lei na data de suas respectivas aquisições.

Decadência parcial do crédito tributário – Fatos geradores de novembro e dezembro/2009

- diferentemente do entendimento da r. decisão singular, deve ser reconhecida a decadência dos créditos tributários referentes aos fatos geradores até 18/12/2009, visto que nos termos do art. 150, § 4º do CTN não importa o período de apuração ou a data do pagamento e, sim, a data dos fatos

geradores, que no caso, o fato gerador do pagamento a menor de ICMS foi a suposta apropriação indevida de crédito;

Da improcedência da multa aplicada no auto e do reconhecimento da r. decisão recorrida

- considerando o erro na capitulação da multa aplicada pela Fiscalização impõe-se afastá-la por sua improcedência, porém nunca arvorar-se da função privativa de fiscal (art. 142 do CTN), para substituí-la por outra capitulação, como o fez a r. decisão “a quo”, cabendo, tão somente, ao julgador, decidir a lide nos limites propostos.

Finalizando, requer a improcedência do auto de infração, por entender que lhe assiste direito aos créditos glosados de ICMS, aos fundamentos expedidos na sua peça recursal.

Subsidiariamente, caso seja mantido o auto infracional, pede:

- a manutenção dos créditos relativos aos bens do Ativo adquiridos até o ano de 2009, porquanto, a seu ver, a ICPC 01 não vigia no mundo jurídico;

- requer a exclusão dos fatos geradores até o dia 19/12/2009, ao fundamento da decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN;

- em ambos os casos, que seja permitida a glosa fiscal somente em relação às aquisições novas dos bens de Ativo, ou seja, acolhido o primeiro pedido subsidiário, que seja cancelada a autuação fiscal dos meses de novembro e dezembro de 2009 e admitida a glosa a partir de 1º/1/2000 apenas em relação às aquisições para infraestrutura ocorridas neste ano;

- da mesma forma, se acolhido o segundo pedido subsidiário, apenas com a ressalva do marco inicial para admissão da glosa fiscal (bens entrados no estabelecimento a partir de 19/12/2009);

- o reconhecimento da improcedência da penalidade aplicada no auto infracional, devido à falta de nexo de causalidade entre a capitulação da multa e os fatos descritos na peça basilar;

Pugna, ainda, pela produção de todas as provas em admitidas em Direito, que se façam necessárias aos esclarecimentos dos fatos relacionados ao crédito tributário impugnado.

Aportados os autos nesta Casa, estes foram distribuídos a esta relatoria, oportunidade em que, após breves considerações tecidas, fi-los retornar em diligência, conforme o despacho de fl. 4.950, exarado com o propósito de dirimir dúvidas acerca das alegações recursais apresentadas.

Em atendimento ao requisitado, os autuantes se pronunciaram, nas fls. 4.953 – 4.957, mediante considerações sobre a propriedade dos bens objeto dos créditos fiscais censurados, bem como sobre os argumentos recursais acerca dos riscos, controle desses bens, forma dos lançamentos contábeis que a recorrente menciona efetuar para comprovação da dedução contábil da parcela do ICMS referente às aquisições para compor a infraestrutura e manutenção das redes de distribuição de energia elétrica, a título de ICMS a Recuperar, considerando esta irrelevante para o deslinde da questão.

Enfatizam, também, que é relevante considerar a “natureza dos bens públicos inerente aos itens sob os quais se pretende os créditos de ICMS e, ainda, a comprovação de que a empresa exerce, por ocasião da concessão recebida, múltiplas atividades - manutenção, ampliação, modernização e construção de redes e comercialização de energia elétrica -, relacionadas com objeto da concessão e, ainda, outras não relacionadas com o objeto da concessão”.

Acrescem, ainda, que o próprio plano de contas adotado pela autuada demonstra a estrutura e amplitude dessas atividades no registro nos subgrupos dos grupos de contas do Ativo 132, e certificam que a partir dos demonstrativos da recorrente todos os bens que integram o CIAP se encontram lançados na sub-conta 13203 – Distribuição, corroborando a impossibilidade da apropriação de créditos de ICMS sobre bens integrantes da infraestrutura de distribuição, porque realizar tais investimentos faz parte do contrato de concessão e estes valores são recuperados mediante a parcela “B”, integrante do valor das tarifas de energia elétrica nos casos em que o usuário da infraestrutura é a própria concessionária, tendo como contrapartida contábil a receita de construção, ou, também, através da cobrança de TUSD (Taxa de Utilização dos Sistemas de Distribuição), quando esta é utilizada por outros operadores do mercado de venda de energia elétrica.

Na sequência, a recorrente tece considerações sobre as informações fiscais acima referidas, refutando todos os itens abordados pela Fiscalização, conforme peça processual que anexa às fls. 4.960 – 4.989.

Após o que, junta junta documentos às fls. 4.990 – 5.094.

Tendo em vista o pedido para realização de sustentação oral, formalizado pela recorrente, às fls. 5.095, solicitei à Procuradoria Geral do Estado parecer sobre a matéria, tendo em vista a disposição dos arts. 77 e 80 da Lei nº 10.094/2013, ao que a referida autoridade deu atendimento, mediante pronunciamento de fls. 617 – 621, onde opina pela legalidade formal do procedimento administrativo tributário, porém, quanto ao creditamento do ICMS, conclui, ao final, pela possibilidade deste sobre os bens considerados de ativo fixo, consoante se infere dos fundamentos do Parecer, de fls. 5.098 – 5.107, cuja ementa segue:

“Tributário. Creditamento. ICMS. Empresa concessionária de energia elétrica. Aquisição de bens classificados como ativo imobilizado. Possibilidade. Improcedência do auto de infração.”

Está relatado.

VOTO

A exigência que motivou o presente contencioso fiscal tem origem na conduta da autuada que, de acordo com o libelo basilar, consiste na prática ilegal de apropriação indevida de valores a título de crédito fiscal em razão de entradas de bens e materiais no estabelecimento da recorrente e das prestações de serviços a esta, efetuadas, cujas saídas ou prestações subsequentes não configuram fato gerador do ICMS, o que acarretou falta de pagamento do ICMS devido, nos exercício de 2009 (novembro e dezembro) e 2010.

Antes, porém, de debruçar-me sobre as questões ventiladas nos autos, insta declarar a tempestividade na interposição da peça recursal (Aplicação do art. 77, *caput*, da Lei n. 10.094/2013).

Insta, ainda, declarar a regularidade formal do auto de infração, visto que este atende aos requisitos do art. 142 do CTN.

Portanto, neste quesito, acolho o Parecer de fls. 5.098 – 5.107, exarado pela representante da Procuradoria Geral do Estado, que também entendeu pela legalidade formal do lançamento tributário em voga.

Passemos ao exame da questão sobre a decadência dos créditos tributários relacionados aos períodos de novembro e dezembro de 2009, ante o fato de que, apesar de a instância preliminar haver declarado a sucumbência de uma parte do lançamento de ofício, ao fundamento do art. 150, § 4º do CTN, a recorrente renova sua contraposição, por entender que, diferentemente da concepção do julgador singular que concluiu pela extinção do crédito tributário referente ao período de novembro/2009, o crédito tributário relacionado ao período de dezembro/2009 também teria sido fulminado pela decadência, tendo em vista que o seu lançamento teria se verificado após o prazo legalmente reservado para a prática desse ato privativo da Administração, pois a seu ver não importa o período de apuração ou a data do pagamento e, sim, a data dos fatos geradores que, no caso, consistiria no pagamento a menor de ICMS pela “suposta apropriação indevida de crédito” (sic.).

Como se sabe, o Código Tributário Nacional - CTN estabelece, como regra geral, que a Fazenda Pública poderá constituir o crédito tributário, pelo lançamento, em até 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal dispositivo encontra-se inserido no artigo 173, I, da do referido diploma legal, cuja redação foi recepcionada pela legislação tributária estadual, consoante se infere da norma constante no artigo 23 da Lei nº 10.094/2013, infra:

Art. 23. *O direito de constituir o crédito tributário **extingue-se com o decurso de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado.***

Por outro lado, a espécie tributária do ICMS se caracteriza por ser um imposto atrelado ao lançamento por homologação, segundo o qual cumpre ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, conforme a dicção do art. 150, § 4º do CTN, *verbis*:

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

(...)

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

Assim, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo, sem qualquer interferência da autoridade administrativa, apura, informa e paga a parcela correspondente à obrigação tributária, que posteriormente deve ser aferida pelo Fisco.

Dessa forma, o lançamento por homologação se materializa quando esta atividade é confirmada, pelo sujeito ativo, de forma expressa (por ato formal), ou tácita, pelo decurso do prazo legal (art. 150, § 4º, do CTN, acima transcrito).

Ainda na esteira do CTN a legislação estadual da Paraíba, considerando que, com a entrega da declaração pelo sujeito passivo ao Fisco, este detém as informações prestadas pelo contribuinte, adotou, através da Lei nº 10.094/2013, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos contados da data da ocorrência do fato gerador, nos casos em que o contribuinte tenha realizado a entrega da declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou recolhido o imposto a menor do que o declarado, conforme prevê o art. 22, § 3º, que abaixo reproduzo:

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.)**.

Como se observa, tanto o art. 150, § 4º do CTN, como o art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, remetem à data de ocorrência do fato gerador a contagem do lustro decadencial, repise-se, em caso de entrega de declaração de informações fiscais à Fazenda Estadual ou de recolhimento a menor do que o declarado.

Passado este prazo, sem qualquer providência por parte da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, perecendo o direito do Fisco de constituir o crédito tributário por meio de lançamento de ofício, exceto se for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Logo, caso o sujeito passivo registre incorretamente o débito do imposto ou apure de forma indevida o montante a pagar, tem o Fisco o prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, para lançar de ofício a diferença porventura verificada, conforme dispõe o artigo 150, § 4º, do CTN, e. o art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, não cabendo, a meu ver, outra interpretação para deslocamento desse marco.

Não se perca de vista que, não havendo antecipação do pagamento nem a entrega da declaração, a diferença encontrada deve ser providenciada pela Fazenda Estadual, através de lançamento de ofício, nessas circunstâncias, contando-se o prazo decadencial a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma prescrita pelo art. 173 I, do CTN. Com efeito, diante da inexistência de quaisquer dessas atividades do contribuinte - entrega de declaração de informações fiscais à Fazenda Estadual ou recolhimento a menor do tributo do que o valor declarado – não há o que ser homologado, pois, por óbvio, a homologação não se opera no vazio. Dito de outro modo, a ausência dessas atividades subtrai ao Fisco o conhecimento sobre a ocorrência do fato gerador. Nesse caso, não é razoável esperar que dentro do prazo disposto no art. 150, § 4º do CTN a Fazenda promova a homologação daquilo que não conhece.

Nesta toada, verifica-se que, no caso dos autos, o conhecimento do Fisco se consubstanciou tanto pelo recolhimento a menor do ICMS, em consequência do aproveitamento do crédito considerado indevido, diante da apuração incorreta efetuada pelo contribuinte, até final dos períodos de novembro e dezembro/2009, sobre o montante a pagar de ICMS, como, também, pela declaração por este prestada no início dos meses seguintes (dezembro/2009 e janeiro/2010), sobre o resultado da apuração do período anterior.

Assim, tendo o sujeito passivo prestado a devida declaração ao Fisco, aplica-se a regra do art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, cabendo à fiscalização se pronunciar, sobre os valores declarados e recolhidos, no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, como disciplina a norma de regência.

O fato gerador do ICMS é a saída da mercadoria do estabelecimento, e não o crédito indevidamente apropriado, como equivocadamente supõe a recorrente, porque à luz da legislação crédito indevido jamais consistiu fato gerador desse imposto.

Assim, considerando o ICMS tem o fato gerador efetivado em um único ato – a saída da mercadoria do estabelecimento que, em cumprimento a determinada legalidade, agrupa o dever de antecipar o recolhimento do imposto devido, depois de compensar o débito com o crédito e apurar saldo devedor do tributo -, a regra da decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN, deve-se tomar por base, o débito fiscal apurado na Conta Gráfica, porque é representativo do fato gerador do ICMS, que consiste na saída de mercadorias de forma documentada.

Esse é o entendimento adotado no STJ, conforme se depreende 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, despidiendo 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.”

(Grifo não constante do original).

Note-se que, de acordo com a dicção acima destacada, o fato gerador do débito não pago (saldo devedor) é o de que trata o art. 150, § 4º do CTN. Desse modo, no caso do ICMS, cuja saída da mercadoria consiste fato gerador desse imposto, cumpre ao estabelecimento que o realizou - mediante a saída - o dever de antecipar o recolhimento do imposto devido, após compensar o débito com o crédito e apurar o saldo devedor do tributo. Isto considerando, reafirmo a assertiva de que a regra da decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, implica em tomar por base o débito fiscal apurado na Conta Gráfica, que é representativo do fato gerador do ICMS, consistente na saída da mercadoria do estabelecimento de forma documentada, isto é, a saída com documentação fiscal, porque a que se efetua sem documentação fiscal é aquela omitida, circunstância que não se regula pela regra em referência.

Portanto, não há razão para se entender alcançada pela regra do art. 150, § 4º do CTN parte do período da apuração do ICMS, visto que ao meio do período de apuração inexistente o débito fiscal indicativo da saída da mercadoria de forma documentada e que constitui fato gerador do imposto, enquanto ao final do período de apuração, que a legislação estabelece como sendo o mês, pode haver débito fiscal.

Diante do que, entendo que não tem suporte legal o argumento recursal, afinal, de acordo com a legislação, o período de apuração compreende todo o mês, e não apenas parte dele.

Efetivamente, considerando que o crédito indevido não constitui fato gerador do ICMS, mas, sim a saída de mercadorias, representada pelo débito fiscal referente ao período de apuração, quando, então, verificou-se o recolhimento a menor do ICMS, não há dúvidas que é a partir desse período que tem início a contagem do referido prazo para o Fisco lançar de ofício o crédito tributário detectado nesse levantamento fiscal.

Nesse contexto, o enxerto de crédito, tido como indevido, caracteriza inobservância ao princípio da não-cumulatividade, na medida em que deflagra o surgimento de um saldo devedor inferior e, conseqüente, supressão de pagamento do valor devido.

Tomando-se o contexto acima explicitado, no caso dos autos, considerando que o pórdico acusatório lavrado em 18/12/2014, cuja eficácia se deu com a efetiva ciência em 19/12/2014, entendo que a decadência somente se efetivou quanto ao crédito tributário relativo ao período de novembro de 2009, dado que o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário se fez após o prazo de cinco anos contados do fato gerador que, repise-se, é a saída da mercadoria representada pelo saldo devedor apontado ao final do período de apuração. Pela mesma premissa, resta intacto o direito de lançamento do crédito tributário relacionado ao período de dezembro/2009.

Com estes fundamentos, confirmo a decisão singular, que declarou a decadência do crédito tributário correspondente apenas ao período de novembro/2009, indeferindo, nesse quesito, o pleito

da recorrente.

DECISÃO DAS QUESTÕES DE MÉRITO

Inicialmente, importa ressaltar que a recorrente se trata de empresa privada concessionária do serviço público de distribuição de energia elétrica no Estado na Paraíba, conforme ressalta do Contrato de Concessão n. 019/2001 – ANEEL, cuja cópia consta às fls. 5.028 – 5.046, e no exercício da sua atividade precípua de distribuição de energia elétrica, nos termos do citado contrato, esta se obriga a “realizar, por sua conta e risco, as obras necessárias à prestação do serviço público de energia elétrica, inclusive reposição de bens, operando as instalações e os equipamentos correspondentes de modo a assegurar a regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia no atendimento e modicidade das tarifas” (Cláusula Quinta – Obrigações e Encargos da Concessionária), tudo nos termos da Lei das Concessões (Lei n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, art. 2º, III, infra:

“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 demonstrem 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 Memorial Auxiliar de Acusação (fls. 6 – 12), a Fiscalização informa que a concessionária, por força contratual, *“para viabilizar o atendimento do objeto principal, é obrigada a implantar novas instalações, bem como ampliar e modificar as instalações existentes dos sistemas de distribuição e de transmissão de âmbito próprio da distribuição de energia, cabendo a esta, para tanto, administrar, prover projetos de engenharia, executar, adquirir materiais, bens, instalações e equipamentos, conforme preveem os dispositivos do Contrato de Concessão n. 019/2001 – ANEEL”* (sic.).

Consoante a manifestação da Fiscalização, mediante o memorial acima citado, os bens e materiais adquiridos pela concessionária são utilizados nas atividades específicas e exclusivas de prestações

de serviços, as quais são reguladas pela LC n. 116/2003, que dispõe sobre o ISSQN, imposto da competência municipal, e o creditamento do ICMS é vedado para aquisições de bens, mercadorias e serviços utilizados nas atividades de manutenção/conservação, construção, modernização e outras alheias à hipótese de incidência do imposto estadual, nos termos do art. 20, § 3º, II, da LC n. 87/96.

Com efeito, em tese se tratam de atividades por si sós sujeitas ao imposto da municipalidade. No entanto, quando essas atividades são imprescindíveis à consecução de objetivo outro da empresa que as executa, por si ou por terceiros, diz-se que estas assumem contornos de atividade-meio e, por esse fato, não se prestam à incidência do ISS.

Nessa linha, transcrevo decisório judicial:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.536.784 - RS (2015/0134983-3)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

RECORRENTE : MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE

PROCURADOR : FERNANDO VICENZI E OUTRO(S) - RS049701

RECORRIDO : IPS - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA

ADVOGADO : CRISTIANO KALKMANN E OUTRO(S) - RS055180

INTERES. : COMPANHIA ESTADUAL DE ENERGIA ELÉTRICA CEEE-D

DECISÃO

TRIBUTÁRIO. ISSQN. SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO EM REDES DE DISTRIBUIÇÃO. NATUREZA DA ATIVIDADE. LISTA ANEXA DA LC 116/2003.

REVOLVIMENTO DE PROVAS. VEDAÇÃO. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO.

1. Trata-se de Recurso Especial interposto pelo MUNICÍPIO DE PORTO

ALEGRE, com fundamento nas alíneas a e c do art. 105, III da Constituição Federal, em face de acórdão proferido pelo egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, assim ementado:

AGRAVO EM APELAÇÃO. REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTRUÇÃO DE SUBESTAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PRETENSÃO DE NÃO PAGAMENTO DE ISS.

- Aplicação da orientação consolidada de que as empresas que prestam serviços de manutenção e instalação de redes de energia elétrica para as concessionárias de serviço público não estão sujeitas ao

pagamento de ISS, apenas de ICMS.

- Afirma-se que tais atividades são apenas meio para a prestação dos serviços de fornecimento de energia elétrica, não se encontrando arroladas na Lista Anexa da Lei Complementar 116/2003, não podendo, ademais, serem incluídas na tributação por interpretação extensiva.

- Incabível admitir o direito à compensação dos valores pretéritos pagos a título de ISS em mandado de segurança, o que deve ser postulado em ação própria de repetição do indébito.

AGRAVO DESPROVIDO (fls. 193).

(...)

6. O Tribunal de origem entendeu que a ora recorrida faz jus a não incidência do ISS sobre as atividades prestadas no contrato CEEED/DSD/DAC/2012/9948754, assim dispondo: Fundamental reconstituir também que a impetrante firmou com a Companhia Estadual de Energia Elétrica o contrato CEEE-DIDSDIDAC/201219948754 (fls. 20-35), cujo objeto é a execução da obra de construção da Subestação Menino Deus, conforme Especificações Técnicas constantes do Projeto Básico. O empreendimento compreende a elaboração de projetos, execução dos serviços e fornecimento de todos os materiais e equipamentos necessários, testes e comissionamentos. (...) O objeto do empreendimento abrange a seguinte descrição: a) Elaboração do projeto arquitetônico e executivo para as obras civis; b) Elaboração dos projetos executivos eletromecânicos e elétricos de proteção e controle; c) execução das obras civis com fornecimento de todos os materiais de construção; d) Execução de serviços de montagem eletromecânica e instalação de equipamentos e materiais elétricos e de materiais eletromecânicos, testes e ensaios em todos os equipamentos a serem utilizados na obra; e) elaboração dos estudos de engenharia solicitados. (...) Como se sabe, a subestação constitui-se em bem fundamental para a prestação do serviço de energia elétrica. Com efeito, adoto o entendimento consolidado do que as empresas que prestam serviços de manutenção e instalação de redes de energia elétrica para as concessionárias de serviço público não estão sujeitas ao pagamento de ISS, apenas de ICMS. Tais atividades são apenas meio para a prestação dos serviços de fornecimento de energia elétrica, não se encontrando arroladas na Lista Anexa da Lei Complementar 116/2003, não podendo, ademais, serem incluídas na tributação por interpretação extensiva (fls. 196/197).

7. Inviável, portanto, conferir condição diversa ao referido serviço, pois a reapreciação do julgado, conforme pretende o recorrente, esbarra no óbice imposto pela Súmula 7/STJ, tendo em vista o necessário revolvimento do acervo fático-probatório em que resultaria o exame das razões recursais. Confirmam-se, a propósito, as seguintes ementas:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. VERIFICAÇÃO DO CORRETO ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE DESEMPENHADA, PELA AGRAVADA, NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE FATOS E PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. No caso concreto, o Tribunal de origem, diante do contexto fático-probatório dos autos, negou provimento à Apelação do Município ora agravante, mantendo a sentença que havia reconhecido, em sede de Mandado de Segurança, a não incidência de ISSQN sobre os serviços desenvolvidos pela empresa terceirizada ora agravada, em face da impossibilidade de seu enquadramento no item 7 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003.

II. Nesse contexto, os argumentos utilizados pela parte recorrente somente poderiam ter sua

procedência verificada mediante o necessário reexame de matéria fática, o que atrai a incidência da Súmula 7 do STJ. Precedentes: STJ, AgInt no AREsp 892.262/RS, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 24/08/2016; AgRg no AREsp 813.378/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/12/2015; AgRg no AREsp 684.537/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/05/2015; AgRg no AREsp 586.402/RJ, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 30/06/2015.

III. Agravo interno improvido (AgInt no AREsp. 984.192/RS, Rel. Min.

ASSUSETE MAGALHÃES, DJe 29.11.2016).

(...)

9. Ante o exposto, nega-se seguimento ao Recurso Especial.

10. Publique-se. Intimações necessárias.

Brasília (DF), 1º de agosto de 2017.

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

Todavia, o deslinde da questão requer um avanço na matéria central, posta nos autos.

Com a edição da Lei n. 8.987/95 (que dispõe sobre os regimes de concessões) e da Lei n. 9.074/05 (que estabelece regras para as concessões, em grande parte para o setor de energia elétrica) permitiu-se que um grande fluxo de recursos da iniciativa privada fosse destinado à infraestrutura de serviços públicos. No seguimento da energia elétrica, a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, criada em dezembro de 1996, é a responsável por fiscalizar a geração, transmissão e distribuição de energia elétrica no Brasil, bem como garantir tarifas justas aos consumidores sem prejudicar o desenvolvimento econômico-financeiro das operadoras.

Tipicamente, os contratos de concessões prevêm a construção ou melhoria de determinada infraestrutura de serviço público por parte do concessionário. O IFRIC 12 inclui orientações técnicas ao concessionário sobre questões relacionadas a essa fase.

O IFRIC 12 (Internacional Financial Reporting Interpretations Committee) foi adotado no Brasil por intermédio do ICPC 01, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da contabilização das operações de concessão, inclusive das formas de reconhecimento de ativos, foi adotada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC em 10/12/2009, pela Resolução CFC n. 1.261/09, seguido pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários), que aprovou por meio da Deliberação n. 611/09, em 22/12/2009, tornando obrigatória sua adoção.

Assim, após o processo de harmonização internacional, no que concerne às contabilizações referentes à infraestrutura sob o controle do poder concedente, em geral o Estado e suas autarquias, a partir de 2010, o reconhecimento dos ativos deixa de ser no Imobilizado da concessionária (IFRIC 12, § 11), ante o fato de a infraestrutura não estar, por força do contrato, sob o controle e propriedade da operadora.

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 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 não deve figurar no Ativo Imobilizado do ente privado (Andrade e Martins. A Evidenciação dos ativos e passivos dos contratos de concessão: o caso da PPP-MG050. In: IV Encontro de Administração Pública e Governança da ANPAD ((EnAPG)), 2010, Vitória. Anais do IV EnAPG, ANPAD, Rio de Janeiro, 2010, p.6).

Sob o enfoque conceitual, adotado no Brasil (ICPC 04) pela Lei n. 11.638/2007, que deu nova redação ao art. 179, VI da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) se deve classificar no subgrupo “intangível” do Ativo Permanente, “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”.

Para esclarecer, segundo o ICPC 04, “Ativo Intangível é um ativo não monetário indetectável sem substância física”.

Diante do que, é possível extrair as seguintes conclusões: a mudança nos registros contábeis é um imperativo legal, que se justifica na medida em que a parte que concede o serviço transfere apenas a responsabilidade por este, e não o controle, tampouco a propriedade dos bens nem o direito indeterminado de uso dos seus ativos.

É o que se infere a partir das disposições ínsitas na Lei n. 9.427, de 26/12/1996 (institui a ANEEL, disciplina o regime de concessões de serviços públicos de energia elétrica e dá outras providências) no art. 14, V, da referida Lei, bem como na Subcláusula Única da Cláusula Quarta e na Subcláusula Segunda da Cláusula Primeira do Contrato de Concessão para Distribuição de Energia Elétrica n. 019/2001, infra:

Lei n. 9.427/96:

“Art. 14. O regime econômico e financeiro da concessão de serviço público de energia elétrica,

conforme estabelecido no respectivo contrato, compreende:

(...)

V – indisponibilidade, pela concessionária, salvo disposição contratual, dos bens considerados reversíveis”.

Contrato de Concessão n. 109/2001

“Cláusula Quarta – Expansão e Ampliação dos Sistemas Elétricos

A concessionária obriga-se a prover o atendimento da atual demanda dos serviços concedidos e também implantar novas instalações, bem como ampliar e modificar as existentes, de modo a garantir o atendimento da futura demanda de seu mercado de energia.

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”.

“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”.

A questão está, pois, no direito da concessionária em razão da aquisição desses bens que, não obstante serem corpóreos ou tangíveis, passam a integrar a concessão.

É de se ver que, apesar da classificação atribuída pela recorrente como sendo estes bens pertencentes ao Ativo Imobilizado, verifica-se que essa classificação não representa a realidade patrimonial dos bens por esta, adquiridos. As próprias notas explicativas das demonstrações contábeis da recorrente, referentes ao exercício de 2009, consignam que a infraestrutura não é

registrada como Ativo Imobilizado porque o Contrato de Concessão não lhe transfere o controle desses bens, vejamos fragmentos das referidas notas explicativas:

“As concessões de serviços públicos devem adotar a Interpretação Técnica ICPC 01 quando: (a) o Poder Concedente controle ou regulamente quais serviços o concessionário deve prestar com a infra-estrutura, a quem os serviços devem ser prestados e o seu preço; (b) o Poder Concedente controle por meio de titularidade, usufruto ou outra forma – qualquer participação residual na infra-estrutura no final do prazo de concessão.

No entendimento da Administração o serviço público de distribuição de energia elétrica se enquadra nos fundamentos acima e, portanto, a Companhia adotou a forma de contabilização prescrita no ICPC 01 em seu balanço de abertura – 1 de janeiro de 2009.

A infra-estrutura construída não é registrada como ativo imobilizado da concessionária porque o contrato de concessão não lhe transfere o controle desses bens. O concessionário tem acesso para operar a infra-estrutura para a prestação dos serviços públicos, e ao final do contrato os bens são revertidos ao poder concedente.”

Corroborando o entendimento de se tratar de um Ativo Intangível, por gerar benefícios econômicos futuros, os valores dos investimentos são recuperados mediante a Parcela “B”, integrante do valor das tarifas de energia elétrica, nos casos em que o usuário da infraestrutura é a própria concessionária, tendo como contrapartida contábil a receita de construção.

Nos termos da Subcláusula Sexta, da Cláusula Sétima – Tarifas Aplicáveis na Comercialização de Energia, a “Parcela B” é constituída do “valor remanescente da receita da CONCESSIONÁRIA, excluído o ICMS, após a dedução da Parcela A”.

Enquanto a Parcela A, de acordo com o Contrato, é a “parcela da receita correspondente aos seguintes custos: Cota de Reserva Global de Reversão – RGR; cotas da Conta de Consumo de Combustíveis – CCC; valores relativos à taxa de fiscalização do serviço público de distribuição concedido; compra de energia elétrica para revenda; compensação financeira pela exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, quando aplicável; e, encargos de conexão e uso das instalações de transmissão e distribuição de energia elétrica”.

Em função dessas circunstâncias, é possível afirmar que os registros contábeis desses ativos à conta do Intangível são “o mais fiel retrato”, por assim dizer, da situação de fato que permeia as aquisições de bens e materiais para compor, de alguma forma, a infraestrutura de distribuição de energia elétrica da recorrente, infirmando, pois, seu argumento de que se trataria de mera alteração da forma de contabilização que não deveria incorrer em implicações na essência desses bens que servem à venda de energia elétrica.

Também não tem suporte de fato o argumento recursal sobre a inaplicabilidade da CPC 01, que internalizou a IFRIC 12. Com efeito, o arcabouço jurídico constituídos pelas normas acima citadas, incluindo-se nestas a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), cujo art. 179, VI foi alterado pela Lei n. 11.638/2007, que introduziu novos os critérios contábeis.

Ressalte-se, por oportuno, que de fato 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. 11.638/2007, conforme se depreende das disposições ínsitas nos arts. 35 e 36, da Lei revogadora (Lei n. 12.973/2014), infra:

“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”.

A própria Seção XVIII, da Lei acima citada trata da amortização do Intangível. Bem se vê, ademais, 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”.

Bem se vê que o legislador tributário não teve idêntica preocupação em relação ao tributo estadual.

Por todo o exposto, é possível afirmar, com razoável grau de certeza, que o Decreto n. 41.019, de 26 de fevereiro de 1957, no que concerne à propriedade da empresa de energia elétrica sobre os bens e instalações, não foi recepcionado pelo arcabouço legal acima referido.

Quanto à adoção de uma contabilidade regulatória paralela para regulação do setor e ajuste de tarifas, bem se vê que, considerando os objetivos e finalidades da ANEEL, esta se justifica para viabilizar a perseguição das metas dessa entidade voltadas não apenas à manutenção da modicidade das tarifas, mas, igualmente, do equilíbrio econômico-financeiro das concessionárias, dada a impossibilidade de registro dos chamados ativos e passivos regulatórios por parte das empresas do setor nos balanços societários, o que não garantem direito de crédito na aquisição de bens que não se incorporam ao acervo patrimonial da concessionária, como no caso da recorrente, razão por que a adoção da contabilidade regulatória exigida pela ANEEL torna-se imprópria para balizar o creditamento de ICMS sobre e aquisições de bens não pertencentes ao ativo fixo da recorrente.

Nesse aspecto, recorro aos ensinamentos de Talles Vianna Brugni, Adriano Rodrigues e Cláudia Ferreira Cruz:

“Estas duas rubricas [ativos e passivos] objetivam registrar a variação, positiva (ativo) ou negativa (passivo) dos custos não gerenciáveis (conhecida como Parcela A da estrutura tarifária) com relação ao último reajuste tarifário até que se proceda o mecanismo de reajuste tarifário e assim as empresas possam baixar suas contas, confrontando com os aumentos ou diminuições ajustadas pelas tarifas.

(...)

Em outras palavras, esses registros regulatórios funcionam como uma espécie de direitos/obrigações compensatórias, tendo como finalidade reconhecer transações que seriam de resultado, no patrimônio líquido. Estas transações são decorrentes de aumentos ou diminuições nos custos (não gerenciáveis, como mudança de política cambial) e devem ser reajustadas pelas tarifas para garantir o equilíbrio econômico-financeiro das concessionárias”. Disponível em <http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/artucle/view/716/pdf3> (pag. 3).

Por todo o exposto, não há como reconhecer à recorrente o direito de crédito do ICMS sobre os bens adquiridos, por inadequação ao conceito de ativo fixo do estabelecimento, nos moldes do art. 72, I, do RICMS/PB.

Com efeito, para fazer face ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, insculpido na Constituição Federal (art. 155, § 2º, I e XII, “c”), bem como na LC n. 87/96 (arts. 19 e 20) a lei ordinária paraibana (Lei n. 6.379/96, arts. 4º e 43), foi regulamentada pelo RICMS/PB, aprovado pelo Decreto n. 19.930/97, que nos arts. 52 e 72 e seus incisos disciplinam a sistemática de apuração do ICMS, segundo a sistemática da não-cumulatividade, nos seguintes termos:

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);

Complementando as disposições supra, o art. 78, *caput*. Do mencionado diploma legal paraibano assim dispõe:

“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)”.

Assim sendo, comprovado que as concessões estão dentro do escopo da ICPC 01, independente do modelo mais adequado à escrituração – ativo intangível (direito de cobrar dos usuários); ativo financeiro (direito incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro do poder concedente); ou a combinação de ambos os modelos – independentemente do enquadramento dado a estes ativos, em nenhuma dessas situações há possibilidade de concebê-los, contabilmente, como ativo imobilizado.

Assim sendo, não há como reconhecer o direito ao crédito de ICMS relativamente aos itens em análise, o que comprova que o caso dos autos não atende ao disposto no art. 72, I do RICMS/PB, acima transcrito.

Quanto aos créditos de ICMS anteriores ao exercício de 2010, corroboro o entendimento adotado no julgamento da instância preliminar, que se pronunciou nos seguintes termos:

“Embora um dos períodos dos lançamentos aqui discutidos (novembro de 2009) já tenha sido alcançado pela decadência [...] faz-se necessário ressaltarmos que a defesa incorreu em equívoco quando interpretou o conteúdo do Memorial Auxiliar de Acusação, relativamente ao tema (fls. 11 e 12). Observemos o trecho transcrito pela reclamante, às fls...

‘Os registros contábeis destas operações, que estão demonstrados nos Balanços Patrimoniais e suas respectivas Notas Explicativas (especialmente as Notas explicativas n. 3.2 – ‘i’; n. 15 e n. 16) eram escriturados até o exercício de 2009 como ATIVO INTANGÍVEL, a partir de 2010 passaram a ser escriturados como ativo intangível, isto motivado pela convergência às normas contábeis internacionais, International Financial Reporting Standards – IFRIC 123 e a Interpretação Técnica Geral – ICPC 01, aplicadas às concessionárias de serviços públicos, que com isso passou a melhor demonstrar a real situação patrimonial das concessionárias, vissto que, contratualmente, estas nunca detiveram a propriedade destes bens e materiais, sendo a Concessão (UNIÃO) a legítima proprietária’.

A hermenêutica do exerto acima, com a devida vênia, não conduz à versão apresentada pela reclamante. O que de genuíno podemos extrair é que a fiscalização buscou demonstrar que, ‘motivado pela convergência às normas contábeis internacionais’, o contribuinte alterou a forma de escriturar estes lançamentos, evidenciando ‘a real situação patrimonial das concessionárias’. Isto não quer dizer que o procedimento anterior fora admitido pelos auditores como correto.

Tanto é fato, que os Auditores efetuaram o lançamento para os períodos em análise (novembro e dezembro de 2009).

Apesar de não produzir efeitos concretos relativamente ao mês de novembro de 2009, posto que a discussão se mostra inócua (haja vista que o período já foi alcançado pela decadência), faz-se necessário o registro”.

Com essas considerações, nego provimento ao pleito recursal que pretendeu excluir das exigências fiscais o valor do crédito tributário relativamente mês de dezembro/2009, ficando excluído apenas o montante referente ao período de novembro/2009, porque fulminado pela decadência.

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.

Por ocasião do julgamento de questão semelhante, este Conselho de Recursos Fiscais adotou idêntico entendimento nos autos dos Recursos Hie./Vol. N. 179/2015, que teve a relatoria do Cons. João Lincoln Diniz Borges, cujo voto, aprovado à unanimidade, deu lugar ao Acórdão CRF n. 443/2016, assim ementado:

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 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 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 classificados 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.

Quanto à penalidade aplicada, observo a ocorrência de equívoco na sua capitulação, quando, na verdade, a alínea correta seria a “h”, em vez da “a”, do mesmo inciso V do art. 82 da Lei n. 6.379/96.

Todavia, a penalidade é proposta pela autoridade fiscal competente, sendo atribuída a ratificação ou retificação a cargo do julgador, situação esta que foi cumprida de ofício, na decisão proferida pelo julgador singular, que corrigiu e aplicou o dispositivo legal apropriado, tendo em vista a infração cometida, salvaguardando o nexo entre o fato e a capitulação da multa por infração, nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei n. 6.379/96, infra:

“Art. 82. (omissis)

*V – de *100% (duzentos 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”.

Ademais, verifica-se inexistência de qualquer prejuízo ao sagrado direito à ampla defesa e ao contraditório da recorrente que demonstrou claro entendimento acerca da matéria guerreada, tanto na fase de reclamatória quanto recursal, onde destaco que o percentual da multa não foi modificado, permanecendo, portanto, os mesmos valores lançados no Auto de Infração.

Neste sentido, não se materializada a hipótese de violação ao comando normativo do artigo 42 da Lei nº 10.094/2013, muito menos vício formal, visto ser dever de ofício dos órgãos julgadores administrativos determinar a sua real aplicação, em obediência aos Princípios da Vinculabilidade e da Legalidade.

Portanto, impossível se torna acolher o pleito da recorrente, para excluir ou mesmo para reduzir a

penalidade por infração aplicada.

Diante do exposto, contrariando o Parecer da Douta Procuradoria Geral do Estado, representada pela Exm^a. Sr^a. Dr^a Rachel Lucena Trindade, e, por outro lado, acolhendo o Parecer de fls. 5.137 – 5.138, exarado pelo Exm^o. Sr. Dr. Felipe Silvino, também representante da referida entidade, decido, quanto ao mérito, pelo desprovemento dos pleitos da recorrente, ao fundamento das considerações encimadas, por lúdima justiça fiscal.

Por todo o exposto,

V O T O - pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo *desprovemento* de ambos, para manter a sentença monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.0000024672014-35, lavrado em 18/12/2014, contra a empresa ENERGISA PARAÍBA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A., inscrição estadual nº 16.015.823-0, qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 27.223.084,34 (vinte e sete milhões, duzentos e vinte e três mil, oitenta e quatro reais e trinta e quatro centavos), sendo R\$ 13.611.542,17 (treze milhões, seiscentos e um mil, quinhentos e quarenta e dois reais e dezessete 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\$ 13.611.542,17 (treze milhões, seiscentos e um mil, quinhentos e quarenta e dois reais e dezessete centavos), de multa por infração nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido o lançamento, o montante de R\$ 1.997.554,46 (um milhão, novecentos e noventa e sete mil, quinhentos e cinquenta e quatro reais e quarenta e seis centavos), distribuídos em valores iguais de ICMS e de Multa por Infração, pelos fundamentos acima expendidos.

Tribunal Pleno, Sala das Sessões, Presidente Gildemar Pereira Macedo, em 16 de março de 2018.

Maria das Graças D. de Oliveira Lima
Conselheira Relatora