

**A.I. Nº** - 273167.0005/12-1  
**AUTUADA** - CARAÍBA METAIS S/A.  
**AUTUANTE** - LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA, JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO e  
LUCIANA MATHIAS DE ALMEIDA  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 11/07/2013

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0092-05/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. DESPESAS ACESSÓRIAS. TUST e TUSD. Devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, nas operações de fornecimento de energia elétrica, a TUST - Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão e a TUSD – Tarifa de Utilização do Sistema de Distribuição. A legislação de regência do ICMS atribui ao consumidor de energia elétrica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão e distribuição nas entradas de energia elétrica no seu estabelecimento. A TUST e a TUSD constituem despesas acessórias da operação de fornecimento. 2. ENTRADAS DE ENERGIA ELÉTRICA. CONSUMO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Infração reconhecida e paga. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 03/12/2012, para exigir ICMS, no valor total de R\$100.691,72, pelo cometimento das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1** - O contribuinte recolheu a menor ICMS incidente sobre a conexão e uso dos Sistemas de Transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento consumidor ligado à rede básica. Em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, a empresa deixou de incluir a tarifa de conexão na base de cálculo do imposto. Ocorrência verificada nos meses de jan a dez dos exercícios de 2007 e 2008 e de jan a set de 2009. Valor: R\$92.883,59 – multa de 60%, capitulada no art. 42, inc. II, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 2** - Deixou, o contribuinte, de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento, em caso de posição devedora no mercado de curto prazo, relativo às liquidações junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE ou ao Mercado Atacadista – MAE. Não tendo sido a operação escriturada nos livros fiscais e sequer emitida a correspondente Nota Fiscal de Entrada. Ocorrência verificada nos meses de mar, abr e mai de 2008. Valor: R\$7.808,13 – multa de 100%, capitulada no art. 42, inc. IV, letra “h”, da Lei nº 7.014/96.

A Autuada apresentou impugnação parcial, em conformidade com os artigos 123 e seguintes do RPAF, na qual contesta o lançamento efetuado pela fiscalização.

Em relação à infração 1, a Autuada efetuou a quitação dos valores relativos às competências de dez/07 a dez/11, conforme documentos acostados às folhas 152 e 153.

Quanto às competências relativas aos meses de jan/07 a Nov/07, pugna que o presente lançamento de ofício seja declarado improcedente pelo fato de ter-se operado a decadência do direito estatal de constituir o crédito tributário.

Em apoio à sua afirmação, a impugnante cita o § 4º do art. 150 do CTN, o qual prevê o prazo de cinco anos à homologação do lançamento, contados da ocorrência do fato gerador.

Alega, ainda, que o prazo previsto no § 1º do art. 28 do Código Tributário do Estado da Bahia é inaplicável, pois contraria o princípio da reserva de lei complementar, previsto no art. 146, inciso III, da CF/1988.

Fez transcrição na peça defensiva de doutrina e jurisprudência do STJ (REsp nº 1033444/PE e Agravo no REsp nº 42.691/GO), para sustentar a impossibilidade de manutenção do lançamento em relação aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2007. Disse que procedeu à escrituração das notas fiscais e o recolhimento das parcelas do tributo que compõem o lançamento de ofício, fato que possibilitou o fisco proceder à homologação dos lançamentos e pagamentos efetuados pelo sujeito passivo, sendo inaplicável à hipótese, o prazo previsto no art. 173, do CTN. Frisou que no caso em exame o contribuinte não incidiu em dolo, fraude ou simulação, pois efetuou os pagamentos de acordo com o que entendia devido.

Fez referência também à ADI nº 124/SC, relator Min. Joaquim Barbosa, com destaque do seguinte trecho: *“O lançamento tributário não pode durar indefinidamente, sob risco de violação da segurança jurídica, mas a Constituição de 1988 reserva à lei complementar aptidão para dispor sobre a decadência em matéria tributária. Viola o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal norma que estabelece hipótese de crédito tributário não prevista em lei complementar federal. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente”*.

Mencionou ainda outras decisões do STF, que firmaram o mesmo entendimento sustentado pela defesa a respeito da contagem do prazo decadencial, a exemplo do RE 556664/RS, relatado pelo Min. Gilmar Mendes.

No mérito, a autuada defende, quanto à infração 1, que não incide ICMS sobre as tarifas de conexão à rede de transmissão – TUST (Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão) e TUSD (Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição), pois tais encargos não têm qualquer relação com o consumo de energia elétrica.

Argumenta que tais tarifas são devidas pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia, pertencentes às empresas concessionárias ou permissionárias desses serviços e que a cobrança desses encargos estão previstos no art. 15, § 6º, da Lei nº 9.074/95. A defesa fez comentários acerca de diversos dispositivos da norma legal reguladora da matéria. Destacou também a Resolução ANEEL nº 281/99. Com base nos dispositivos normativos citados sustenta que a TUST e a TUSD não são pagas pelo consumo de energia elétrica, mas pela disponibilização de redes de transmissão e distribuição de energia elétrica, sendo, portanto, fatos estranhos ao campo de incidência do ICMS estadual. Tais encargos, segundo a defesa, não estão albergados no conceito legal de “circulação de mercadorias”, previsto no art. 155, II, da CF/88, por se referirem a relação jurídica distinta da operação de compra e venda de energia elétrica.

Citou a jurisprudência do STJ relativa à matéria, particularmente as decisões exaradas nos REsp 1267162 e 1135984, as quais negam a incidência do imposto estadual sobre o encargo referido.

Em relação item 2 do lançamento, a autuada efetuou a quitação total da infração, conforme documentos de arrecadação acostados às folhas 152 e 153.

Foi prestada informação fiscal, apensada às fls. 156 a 168 do PAF. Após fazer uma síntese da autuação e das alegações defensivas, os autuantes sustentaram o lançamento de ofício, conforme abaixo.

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - Quanto aos valores lançados relativos às competências de janeiro a novembro de 2007, disseram que a defesa incorre em equívoco ao pugnar pela declaração de decadência, uma vez que o Código Tributário do Estado da Bahia fixa período decadencial distinto daquele previsto no CTN. Embora este último diploma normativo fixe o marco temporal de cinco anos após a ocorrência do fato gerador, essa regra somente se aplica na hipótese de vácuo legal, conforme § 4º do art. 150.

*“Art. 150. ...*

...  
*§ 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.” (grifos acrescentados)*

Destacaram que o legislador baiano tratou de prever prazo distinto para efetivação do lançamento, conforme § 1º do art. 28 do Código Tributário do Estado da Bahia, *in verbis*:

“Art. 28. ...  
*§ 1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte à efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.”*

Assim, segundo os autuantes, a norma especial, contida no código baiano, afastou a incidência da norma genérica, prevista no CTN. Sustentam que no dia 03/12/2012 (data da lavratura do presente Auto de Infração) não havia ainda ocorrido a decadência do direito de lançar o crédito relativo às aquisições feitas entre janeiro e novembro de 2007, o que somente se daria em janeiro de 2012, nos termos do § 1º do art. 28, do COTEB.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade levantada pela impugnante, frisaram que a Constituição Federal não proibiu que as unidades federativas legislassem acerca da decadência, apenas atribuiu à lei complementar a competência de emitir “**NORMAS GERAIS**”, conforme preceitua o art. 146, da Constituição de 1988.

Não há, para os autuantes, vedação a que os entes federativos emitam norma específica acerca da matéria, especialmente na hipótese em que o texto do CTN remete tal mister à lei ordinária. Qualquer interpretação que implique subtrair aos Estados a competência para editar leis próprias e específicas atentaria contra o princípio federativo, erigido ao patamar de cláusula pétrea da CF/88, conforme § 4º do seu art. 60, reproduzido na peça de defesa.

A interpretação do art. 146 da Carta Magna, segundo os autuantes, precisa ser guiada por uma ponderação dos interesses constitucionalmente protegidos, de forma a não sacrificar o princípio federativo, em nome de um suposto “garantismo”.

Sustentam ser harmônica com o ordenamento jurídico a edição da lei baiana, a qual não se deu no vazio normativo, nem tampouco foi erigida à revelia do sistema tributário nacional, pois guarda consonância com o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conforme já citado.

Destacaram que o CTN foi recepcionado pela CF/88 e como tal, dispôs do tema decadencial nos seus artigos 150 e 173, em perfeita harmonia com a regra de reserva legal prevista no art. 146, III, “b” da carta magna. O legislador complementar exercitou, portanto, em seu art. 150, a prerrogativa que lhe foi conferida pelo texto constitucional, remetendo este ponto específico da matéria para regulação por lei ordinária. Emitiu, assim, uma norma subsidiária, aplicável sempre que não houver regra específica editada pela unidade federada.

Não há, por isso, para os autuantes, contrariedade ao texto maior na medida em que o legislador constituinte não vedou a edição de lei ordinária para tratar da matéria, nem tampouco vedou que a LC pudesse remeter a matéria ao legislador ordinário.

Destacaram, mais à frente que as leis emanadas do poder legislativo (estadual e federal), no exercício regular das prerrogativas conferidas a esse poder, presumem-se constitucionais até que venha a ser declarado em contrário pelo órgão competente para tal, que é o STF. Gozam, por isso, de exigibilidade ampla e irrestrita, sendo vedado que os cidadãos em geral, e os servidores públicos em especial, neguem-lhes aplicabilidade. Por conseguinte, enquanto a inconstitucionalidade não venha a ser declarada (de forma concentrada), há de se aplicar a legislação vigente, com todas as suas letras.

Dessa forma, considerando que o legislador estadual editou uma lei, expressamente autorizado pelo CTN, não pode haver declaração de inconstitucionalidade somente da lei baiana, sem que se

declare, concomitantemente, inconstitucional o § 4º do art. 150 do diploma normativo já citado, o que atentaria contra o princípio federativo.

Quanto aos dois julgados colacionados pela impugnante, disseram que a ADI Nº 124/SC não se aplica à situação aqui debatida já que trata de prazo para arquivamento em procedimento administrativo, refugindo aos limites da relação tributária. Já a decisão exarada no RE 556664/RS tem por alcance o prazo prescricional aplicável às contribuições previdenciárias.

Os autuantes, ao analisarem o mérito da Infração 1, afirmaram que o enquadramento ou não da TUST (Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão) e da TUSD (Tarifa de Utilização do Sistema de Distribuição), no campo de incidência do ICMS remete-nos à discussão acerca do critério material adotado pelo legislador constituinte como elo definidor da natureza do tributo em referência. Nessa linha de raciocínio disseram que a regra-matriz de incidência descrita no texto da CF/88 vem a delimitar o campo de atuação reservado aos Estados federados, dentro do qual haverão de se conter os efeitos jurídicos espraiados pela lei ordinária instituidora do tributo em análise. Nesse contexto, examinaram não só as disposições da Carta Magna, mas fizeram uma breve visita ao microssistema normativo do ICMS para se compreender os traços conformadores do quadro jurídico-normativo do tributo estadual, presentes no texto da Lei Complementar Nº 87/96 e na Lei Estadual Nº 7.014/96, bem como nos diplomas normativos infralegais vigentes no período em que ocorreram os fatos ensejadores do lançamento de ofício, tais como o Convênio ICMS Nº 117/04 (editado pelo CONFAZ) e o RICMS/BA (aprovado pelo Decreto Estadual Nº 6.284/97).

A partir da análise do texto matriz da CF (art. 155, II), os autuantes interpretam que existem três critérios materiais balizadoras da emissão de regras legais por parte dos poderes legislativos estaduais: a) a realização de operações relativas à circulação de mercadorias; b) a prestação de serviço de transporte (intermunicipal ou interestadual); e, c) a prestação de serviço de comunicação. E concluem que não existe na regra maior, ou seja, nos três vetores normativos citados, qualquer referência a um “ICMS - energia elétrica” com especificações possibilitadoras de tratamento doutrinário distinto, ou mesmo, com um espectro normativo que autorize a tratar as operações com energia elétrica de forma diferenciada das demais operações mercantis. Sustentam os autuantes exatamente o contrário, ou seja: o suprimento desse insumo essencial (energia elétrica) guarda uma relação de gênero e espécie com as operações relativas à circulação de mercadorias, critério material no qual se enquadra.

Os auditores fiscais responsáveis pela ação fiscal afirmam que a única especificidade que marca as operações com eletricidade é a imunidade nas saídas interestaduais, conforme dispõe o inciso X, do § 2º, do art. 155 da CF/88, regra reproduzida na peça informativa. Sustentaram, assim, que a não ser pela regra supracitada, o ordenamento jurídico nacional, nas suas mais diversas manifestações normativas, trata a energia elétrica como mercadoria, coerentemente com o que dispõe a legislação tributária estadual, não havendo nada que justifique um tratamento distinto.

Sustentam os autuantes que o fato gerador é disciplina pertencente ao plano da lei ordinária, cujo conteúdo não dá amparo à afirmação defensiva de que *“...o fato gerador do ICMS para fins de energia elétrica se dá no momento em que esta é consumida pela empresa, ou seja, da real transmissão de energia armazenada na linha de transmissão da concessionária de serviço público para o estabelecimento consumidor, e não de sua saída do seu produtor.”*

Transcreveram as disposições normativas constantes do art. 1º e 4º, inc. I, da Lei Nº 7.014/96, referentes às hipóteses de incidência e momento da ocorrência do fato gerador do ICMS. A partir daí argumentam que a saída do estabelecimento é, portanto, o termo *a quo*, a partir do qual se considera ocorrido o fato gerador, e não o consumo pelo estabelecimento destinatário, como afirmou a autuada. Argumentaram também que mesmo nas operações interestaduais, situações cujas saídas não desencadeiam o surgimento da obrigação tributária, não é o consumo o marco temporal da ocorrência do fato gerador, mas a entrada da energia elétrica no estabelecimento de destino, nos termos do inciso III, do § 1º, do art. 2º, da LC 87/96, cujo teor foi

reproduzido na peça informativa. No mesmo sentido as disposições da Lei Estadual Nº 7.014/96 (art. 2º, III).

No tocante à base de cálculo, o autuantes ressaltaram ser de fundamental importância fixar a idéia de que a energia elétrica, segundo o ordenamento jurídico pátrio, em uma espécie de mercadoria, e como tal deve ser tratada, atraindo para si todo o regramento legal aplicável às demais espécies de operações mercantis, inclusive aquele relativo à base de cálculo. Como consequência, estariam as operações com Energia Elétrica submetida ao regramento do art. 54, inciso I, alínea “a” do RICMS/97 que manda considerar todas as despesas acessórias no cálculo do imposto devido, conforme redação abaixo:

***“Art. 54. No tocante aos acréscimos e aos descontos relativos ao valor das operações ou prestações, observar-se-á o seguinte:***

***I - incluem-se na base de cálculo do ICMS:***

***a) nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços (grifos acrescidos), inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação”;***  
(...)

Ressaltaram que o fornecimento do insumo em apreço é um fato econômico indissociável da sua transmissão e, por conseguinte, um custo adicional a ser pago necessariamente pelo destinatário. Destacaram também que o mercado de energia elétrica sempre funcionou de forma que o vendedor montava a rede de transmissão necessária ao fornecimento contratado e, posteriormente ao tráfego dos elétrons, faturava o valor relativo à tarifa autorizada, juntamente com a parcela representativa da TUST (Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão). Ambos os valores integravam a base de cálculo do imposto. Já o desmembramento dos contratos foi uma estratégia adotada quando da criação do SIN (Sistema Interligado Nacional) numa tentativa de dotar o mercado de energia elétrica de um novo modelo de negócios. Não houve, contudo, qualquer alteração do patamar tecnológico em que ocorria o suprimento dos consumidores. Assim, a energia continuou (como ainda continua) a ser disponibilizada exatamente da mesma forma como vinha sendo até então, não cabendo, no entendimento dos autuantes, uma interpretação dos fatos que possa levar a uma aplicação da lei de forma diametralmente distinta daquilo que ocorria até então.

Contestaram a afirmação da autuada de que *“O valor pago em virtude do direito de uso de redes de transmissão de energia não está vinculado à energia efetivamente consumida, ...”*, pois a dimensão da tarifa de utilização do sistema de transmissão (TUST) guarda relação direta com a quantidade de energia consumida pelo destinatário, havendo uma relação de proporcionalidade entre ambas, já que quanto maior a quantidade de elétrons que trafega por um determinado tronco, maior o valor a ser remunerado à transmissora proprietária. Assim, a TUST é uma despesa acessória (e inevitável) incorrida pelo destinatário consumidor, sem a qual seria inconcebível a operação principal, sendo relevante lembrar que o campo de incidência do imposto estadual não se resume às operações mercantis, mas se alonga por todas as operações relativas a operações mercantis, envolvendo, portanto, um alcance maior.

Para os autuantes, o fato da energia elétrica circular mediante redes de transmissão não desnatura a sua qualidade de mercadoria, nem mesmo pela circunstância desta utilidade econômica trafegar num tronco comum, já que a fungibilidade é traço de todo e qualquer produto mercantil. Por isso, o contratante-vendedor (seja de que mercadoria for) obriga-se a entregar uma quantidade e qualidade de determinada espécie de itens, não havendo, contudo, individuação de bens, salvo exceções. Os autuantes destacaram que essa característica do bem econômico analisado (a Energia Elétrica), não deve ser tomada como fator impeditivo da aplicação de um regime tributário genérico.

Consonante com esse entendimento, o autuantes disseram que os Estados federados aprovaram, à unanimidade, no âmbito do CONFAZ, o Convênio ICMS 117/04, cuja Cláusula Primeira atribuiu a

responsabilidade pelo pagamento do ICMS ao consumidor de energia elétrica, nos termos a seguir:

*“Cláusula primeira. Fica atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento.”*

Para os autuantes não resta dúvida de que a intenção do legislador foi manter o sistema tributário tal qual sempre funcionou. Por sua vez, enfatizaram os autuantes, o poder executivo federal, ao editar o Decreto Nº 5.163/2004, regulamentou o processo de comercialização de energia elétrica, inclusive no ambiente de contratação livre. O art. 51, do citado Decreto trouxe o seguinte comando, abaixo reproduzido:

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

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

Sustentam que a prevalecer à interpretação defendida pela autuada, haveria o risco de criar um desequilíbrio entre os dois mercados citados, de forma a que as empresas migrariam, em sua totalidade, para o ACL, frustrando um modelo de negócios do qual o governo buscou dotar o setor, marcado por uma maior versatilidade e por dois ambientes distintos de contratação, conferindo segurança aos agentes do mercado de energia elétrica. Por tudo isso entendem que a iniciativa parlamentar tendente a criar outra norma a respeito da matéria, não leva, necessariamente, à conclusão da existência de vácuo legislativo. Tal esforço objetiva afastar as interpretações divergentes, as quais possam por em risco a integridade do sistema tributário estadual e, por conseguinte, solapar as finanças das unidades federativas.

Quanto à jurisprudência citada pela autuada, os autuantes disseram que há que se ponderar que os dois julgados do STJ são decisões importantes, mas não refletem ainda, a posição do Superior Tribunal de Justiça, pois foram acórdãos lavrados por órgãos fracionários.

Ao finalizar a peça informativa pediram que o Auto de Infração seja mantido sem alteração.

Consta extrato de pagamento parcial do débito, fls. 178, no valor atualizado de R\$109.621,12.

## VOTO

No tocante à decadência, por ser matéria que antecede o exame do mérito da exigência fiscal, passaremos agora ao seu enfretamento. A alegação defensiva é de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos gerados ocorridos em 2006, até a data de 02/12/2006.

A decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar, conforme determina o art. 146, III, “b”, da CF/88, “*in verbis*”:

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.*

No exame desta matéria as Câmaras de Julgamento deste CONSEF, em especial, a 1ª CJF, em decisões não unânimes e em votos conduzidos pelos representantes das entidades empresariais, vêm se posicionando sobre esta questão de forma mais consentânea com o atual entendimento

que resultou na Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal. Considerando a relevância da questão, peço licença para transcrever diversos trechos desse entendimento, em especial, aqueles contidos no Acórdão Nº 0082-11/12, conforme abaixo:

*Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:*

*“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).*

*Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, ex vi do aresto a seguir transcrito:*

*“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).*

*Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas à Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:*

**“PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

**I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.** As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

**II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.** O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

**III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES.** As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

**IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO.** Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

**V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA.** São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”. (RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008).

*Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação.*

*Nesse contexto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.*

*O CTN prescreve as normas de decadência em dois dispositivos: art. 173, I, e art. 150, §4º, a seguir transcritos, in verbis:*

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

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

*“Art. 150. (...)*

*§ 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado 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”.*

*Veja-se, que há, no CTN, duas regras distintas referentes à definição do termo a quo do prazo decadencial; cabendo ao intérprete definir quando ele coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte (lançamento de ofício).*

*Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaelis, homologar quer dizer “**confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar**”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, até mesmo por ser discutível o chamado “**lançamento por homologação**”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “**administrativa plenamente vinculada**” a que faz referência o art. 3º, do CTN.*

*Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.*

*O entendimento ora esposado não representa nenhuma novidade, pois vem sendo adotado, há muito tempo, pelo Superior Tribunal de Justiça. A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atenta a isso e, principalmente, aos elevados gastos suportados pela União com a sucumbência gerada pela defesa, infértil, de tese contrária, já adotou internamente o mesmo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, através do Parecer nº 1617/2008, cujos trechos principais pede-se vênua para transcrever:*

*“3031. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:*

*a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;*

*b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;*

*c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.*

*3132. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Excluía-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.*

*3233. Por exemplo, a Segunda Câmara dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no Recurso nº 122924, em 16 de junho de 2004, decidiu que “(...) por força do princípio da moralidade administrativa, em sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente do pedido do interessado (...) Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...)”.*

*3334. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no Recurso de divergência nº 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que “(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN- Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador*



– data do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada- o prazo deferido à Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário que entende devido (...).”.

3435. A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Recurso nº 146.670, em 25 de maio de 2006, ementou que “se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...)”.

3536. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/ 203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.

3637. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça percebe-se que a questão recebe tratamento distinto. Pode-se identificar sutil diferença de tratamento pretoriano. Em linhas gerais, tem-se a impressão de que se aplica a regra do § 4º do art. 150 do CTN na hipótese de pagamento antecipado.

3738. É recorrente a fixação do dies a quo do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes”.

3839. E ainda, no Recurso especial 757922/SC, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, questão julgada em 11 de setembro de 2007, definiu-se;

“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. “As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Consequentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social” (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” e “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa” —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento”.

39. E ainda, qual o caminho em face de inexistência de declaração e de pagamento? No Recurso especial 761908/SC, relatado pelo Ministro Luiz Fux, em julgamento de 5 de dezembro de 2006, ementou-se, entre outros:

“13. No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial,

*incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT. 14. Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido”.*

*40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN,; a inexistência de declaração e pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.*

*(...)*

*49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:*

*a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;*

*b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);*

*c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;*

*d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. . 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;*

*f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;*

*g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento , o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;*

*h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela Decisão do Supremo Tribunal Federal”.*

A presente autuação fiscal, vinculada ao ICMS estadual, se refere ao descumprimento de obrigação principal - o contribuinte recolheu a menor ICMS incidente sobre a conexão e uso dos Sistemas de Transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento consumidor ligado à rede básica. Em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, a empresa deixou de incluir a tarifa de conexão na base de cálculo do imposto. Ocorrência verificada nos meses de jan a dez dos exercícios de 2007 e 2008 e de jan a set de 2009.

A jurisprudência do CONSEF, consolidada a longo dos anos, navega em sentido oposto quanto ao enfrentamento das alegações de decadência pelos contribuintes nos processos administrativos fiscais.

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

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e **recolhido de acordo com lei**, ou seja, 1º) o pagamento **integral** do valor devido pelo sujeito passivo; 2º) que não exista lei que fixe outro prazo e; 3º) que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação.

Segundo a jurisprudência consolidada do CONSEF, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, quando, em ação fiscal, ficar comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, ou seja, não havendo pagamento antecipado, na forma da lei de regência do tributo, não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi “corretamente” realizado pelo sujeito passivo.

A jurisprudência administrativa do CONSEF também afasta a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei Nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN. Assim, o prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo ou ente tributante, a qualquer época.

O prazo para contagem da decadência a ser observado, na jurisprudência do CONSEF, é o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, que estabelecem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tratando-se de fatos geradores ocorridos no exercício de 2007 (jan a nov), o fisco, pela jurisprudência do CONSEF, teria até o dia 31/12/2012, para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 03/12/2011, com ciência ao contribuinte em 20/12/12, não estaria configurada a decadência dos créditos tributários reclamados do período de 01/01/2007 a 30/11/2007.

Considerando a minha condição de integrante do órgão de julgamento do CONSEF, voto acompanhando a jurisprudência do tribunal administrativo da Bahia, para afastar a preliminar de DECADÊNCIA, porém considerando que os argumentos defensivos guardam correspondência mais próxima com as mais recentes decisões da justiça brasileira, em especial o STF, conforme exposto acima.

Ingresso agora nas questões de mérito. Inicialmente é imprescindível se fazer uma breve análise da reestruturação operada no setor elétrico brasileiro, ocorrida a partir do ano de 1995. No citado marco temporal ocorreu a reestruturação do setor elétrico brasileiro envolvendo o desmembramento da atividade em quatro segmentos distintos e autônomos: a geração, a comercialização, a transmissão e a distribuição da energia elétrica.

No regime anterior, antes de 1995, os custos incorridos com a distribuição da energia elétrica, entre eles a geração e a transmissão, integravam o valor da tarifa, compondo, então, a base de cálculo do ICMS. Eliminada a verticalidade setorial, assegurou-se aos grandes consumidores a

opção pela compra da energia elétrica junto a qualquer produtor, contratando com a distribuidora seu transporte até as instalações industriais consumidoras (ambiente ACL).

No sistema anterior, a transmissão e fornecimento eram contratados junto ao mesmo agente, de forma que parcela relativa à TUST (Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão), e a TUSD (Tarifa de Utilização do Sistema de Distribuição), integravam a base de cálculo do imposto. Houve, a partir do novel regime, o desmembramento dos contratos, com a criação do SIN (Sistema Interligado Nacional), dotando o mercado de energia elétrica de um novo modelo de negócios. Todavia, neste novo cenário, não se operou qualquer alteração do patamar tecnológico quando ao suprimento da energia elétrica para os consumidores. A energia continuou (como ainda continua) a ser disponibilizada exatamente da mesma forma como vinha sendo até então. Apenas, conforme já enfatizado, o modelo de negócios foi alterado, com o desmembramento da atividade em segmentos autônomos.

A intenção do governo federal foi promover uma maior competição entre os agentes do mercado de energia, estimulando um ambiente propício a inovações, eficiência e minimização de desperdício.

Estas as considerações iniciais quanto ao setor elétrico, que tem implicações diretas na solução da presente lide fiscal.

Para a defesa, a operação de compra e venda de energia elétrica é distinta, para efeitos tributários, da contratação do uso de sistemas de transmissão/distribuição de energia. O momento da ocorrência do fato gerador do fornecimento de energia elétrica se daria por ocasião do seu consumo pela empresa destinatária do insumo e não por ocasião da saída da energia do estabelecimento produtor/gerador. Por sua vez, o contrato de transmissão não se confundiria com o contrato de fornecimento, conforme redação do art. 9º, da Lei Federal Nº 9.648/98. Assim, utilização das linhas de transmissão, remuneradas pela TUST e o fornecimento de energia pela distribuidora ou geradora seriam fatos totalmente distintos, recaindo o ICMS tão somente sobre a operação de compra e venda da energia elétrica. Não haveria transmissão de propriedade de energia pelo uso das redes de transmissão, sendo, tal fato estranho ao campo de incidência do imposto estadual.

Já para os autuantes a energia elétrica, por ser uma espécie de mercadoria, deve ser assim tratada, atraindo para si todo o regramento legal aplicável às demais espécies de operações mercantis, inclusive aquele relativo à base de cálculo. Como consequência, estariam as operações com “esta mercadoria”, submetidas ao regramento do art. 54, inciso I, alínea “a” do RICMS/97 que manda considerar todas as despesas acessórias no cálculo do imposto devido, conforme redação abaixo:

*“Art. 54. No tocante aos acréscimos e aos descontos relativos ao valor das operações ou prestações, observar-se-á o seguinte:*

*I - incluem-se na base de cálculo do ICMS:*

*a) nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços (grifos acrescidos), inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação;*  
...”

Essas regras atinentes à base de cálculo, por sua vez, têm origem nas disposições da Lei Ordinária instituidora do imposto no Estado da Bahia – a Lei Nº 7.014/96. A lei se refere aos acréscimos relativos ao valor das operações e das prestações no art. 17, II, letras “a” e “b”.

Na linha de raciocínio desenvolvidas pelos autuantes, o fornecimento do insumo energia elétrica é um fato econômico indissociável da sua transmissão e, por conseguinte, um custo adicional a ser pago necessariamente pelo destinatário, numa relação entre principal e acessório.

No processo PAF nº 281071.0102/10-0 (Acórdão 1ª JF, Nº 0076-01/12), onde a questão objeto desta lide fiscal também foi posta em discussão, foi enfatizado que o direito de uso das linhas de

transmissão e distribuição pelos legitimados à livre negociação de energia, é objeto do art. 15, § 6º, da Lei nº 9.074/95, segundo o qual *“é assegurado aos fornecedores e respectivos consumidores livre acesso aos sistemas de distribuição e transmissão de concessionário e permissionário de serviço público, mediante ressarcimento do custo de transporte envolvido, calculado com base em critérios fixados pelo poder concedente.”*

Segundo o caput do art. 9º da Lei nº 9.648/98, *“para todos os efeitos legais, a compra e venda de energia elétrica entre concessionários ou autorizados deve ser contratada separadamente do acesso e uso dos sistemas de transmissão e distribuição”*.

O instrumento a ser celebrado para esta última finalidade é, segundo o caso, o Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) ou o Contrato de Uso do Sistema de Distribuição (CUSD), como se verifica da Resolução Nº 281/99 da ANEEL, no art. 10, §§ 1º, 2º, 3º e 4º.

Por sua vez, a remuneração devida denomina-se, conforme o caso, Encargo de Uso do Sistema de Transmissão ou Encargo de Uso do Sistema de Distribuição, e seu cálculo parte de valores de base fixados ou aprovados pela Agência Reguladora (a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD). O art. 19 da Resolução Nº 281/99 da ANEEL, trata do faturamento desses encargos.

As empresas de transmissão e distribuição têm efetuado a cobrança do ICMS sobre os valores recebidos a título de TUST e TUSD, e repassados os valores aos Estados, em conformidade com a legislação posta no ordenamento jurídico da cada unidade federada.

O fundamento de tal exigência pelos Estados é, quanto à TUST, o Convênio ICMS Nº 117/2004, cuja redação original impunha ao consumidor livre e ao autoprodutor que retirasse energia elétrica da rede básica *“a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão”*, bem como o dever de emitir mensalmente nota fiscal registrando o total pago a distribuidoras no período e procedendo ao destaque do imposto (cláusulas 1ª e 3ª).

O referido Convênio foi alterado, primeiro pelo Convênio ICMS Nº 59/2005, que não modificou as disposições acima referidas, e depois pelo Convênio ICMS Nº 135/2005, que estendeu as obrigações principal e acessória a todos os consumidores conectados à rede básica, aos quais continuou equiparado o autoprodutor que dela retire energia.

As regras mencionadas acima foram introduzidas no ordenamento jurídico estadual, via o RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto do Auto de Infração, conforme disposições abaixo:

**Art. 571-B. Fica atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento (Conv. ICMS 117/04).**

**§ 1º** Sem prejuízo das demais obrigações previstas na legislação, cabe ao consumidor conectado à rede básica:

**I -** emitir nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, emitir nota fiscal avulsa, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações de conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, onde deverão constar:

**a)** como base de cálculo, o valor total pago a todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deve ser integrado o montante do próprio imposto;

**b)** a alíquota aplicável;

**c)** o destaque do ICMS;

**II -** elaborar relatório, anexo da nota fiscal mencionada no inciso I, em que deverá constar:

**a)** a sua identificação com CNPJ e, se houver, número de inscrição no Cadastro de Contribuintes;

**b)** o valor pago a cada transmissora;

**c)** notas explicativas de interesse para a arrecadação e a fiscalização do ICMS;

*§ 2º O imposto devido deverá ser recolhido na data de emissão da nota fiscal referida no inciso I do parágrafo anterior.*

*Art. 571-C. O agente transmissor de energia elétrica fica dispensado da emissão de Nota Fiscal, relativamente aos valores ou encargos:*  
(...)

No processo paradigma também foi destacado que quando se fez referência ao transporte da energia elétrica, o legislador reconheceu a ocorrência de um fenômeno físico de transmissão, de condução da energia elétrica, e, ao afirmar a existência de uma igualdade por semelhança com o transporte de coisas móveis, contemplado como um dos pressupostos da incidência do ICMS (CF, art. 155, II).

Dispensou-lhe, por analogia, igual tratamento jurídico, oferecendo com isso solução prática para eventuais e prováveis dificuldades que pudessem inibir a incidência do imposto sobre a prestação de um serviço que ganhou autonomia com o novo modelo desenhado para o setor elétrico. Assim, na linha de interpretação desenvolvida, quando se apresenta uma equiparação em dada situação, o legislador, segundo a dogmática jurídica, está se valendo de uma técnica material de assimilação, premido pela necessidade de manter a coerência da ordem normativa e evitar antinomias. A equiparação pressupõe naturalmente alguma dissociação dada entre os elementos equiparados, que, então, por força dela, passam a ser tomados como iguais.

Nesse novo ambiente, quando a distribuidora (agente de transmissão) atua como mera transportadora da energia elétrica, que o consumidor adquire de terceiros, a incidência do imposto se apresentaria, pois a Lei Complementar Nº 87/96 é que prevê regra de que ICMS incide “*prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores*” (LC Nº 87/96, art. 2º, II).

Nessa linha interpretativa “*na definição do valor das tarifas para os contratos de conexão e de uso do sistema de distribuição seriam consideradas as parcelas apropriadas dos custos de transporte da energia elétrica*” (Decreto Nº 4.562, de 31 de dezembro de 2002). A energia elétrica, para efeitos fiscais, por ser considerada coisa móvel, teria o seu deslocamento do centro de produção até a instalação consumidora, através das linhas de transmissão, uma situação configuradora do serviço de transporte. E o custo do transporte seria o valor do frete sobre o qual incidiria o ICMS (CF, art. 155, II).

Os autuantes, na informação fiscal, ao enquadrarem a TUST e a TUSD no campo de incidência do ICMS, consideram estas parcelas como despesas acessórias do fornecimento de energia elétrica, que deve, portanto, integrar a base de cálculo relativa ao fornecimento deste insumo.

Em concordância com os fundamentos que embasaram o lançamento fiscal, também entendemos que a TUST e a TUSD não constituem um direito de uso das linhas de transmissão, totalmente desvinculadas, para fins tributários, da operação de fornecimento da energia. No sistema anterior, onde a atividade era verticalizada os custos de transmissão e distribuição eram integrados à tarifa, e, portanto, tributados pelo ICMS. O novo modelo de negócios não modifica o regime de tributação do ICMS. Apenas segmenta a incidência do tributo, atribuindo ao adquirente da energia a responsabilidade pela emissão das notas fiscais e o pagamento do tributo relativos à transmissão. Assim prescreve o Convênio ICMS Nº 117/04, cuja Cláusula Primeira atribuiu a responsabilidade pelo pagamento do ICMS ao consumidor de energia elétrica, nos termos a seguir:

*“Cláusula primeira. Fica atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento.”*

Esta regra foi introduzida no RICMS/97, no art. 571-B, acima transcrito, com a prescrição das obrigações tributárias, relativas à responsabilidade, pagamento e emissão de notas fiscais, estas últimas inseridas no campo das chamadas obrigações instrumentais.

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

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

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

A prevalecer à interpretação defendida pela autuada, haveria o risco de criar um desequilíbrio entre os dois mercados citados na peça defensiva, de forma a que as empresas migrariam, em sua totalidade, para o ACL, frustrando um modelo de negócios do qual o governo buscou dotar o setor, marcado por uma maior versatilidade e por dois ambientes distintos de contratação, conferindo segurança aos agentes do mercado de energia elétrica.

Quanto à jurisprudência citada pela autuada, adoto o mesmo entendimento externado pelos autuantes na informação fiscal:

*Há dois julgados do STJ (da Primeira e da Segunda Turmas, às folhas 84, terceiro parágrafo e 85, primeiro parágrafo, respectivamente), os quais se referem o Recurso Especial, contra decisões exaradas pelos tribunais mineiros. São decisões importantes, mas não refletem, ainda, a posição do Superior Tribunal de Justiça, pois foram acórdãos lavrados por órgãos fracionários, ou seja, a questão ainda não foi debatida exaustivamente, carecendo o entendimento de uma maior sedimentação.*

Com esquite na fundamentação acima, julgo procedente a Infração nº 1.

No tocante ao item 2 do lançamento de ofício, a autuada efetuou a quitação total da infração, conforme documentos de arrecadação acostados às folhas 152 e 153. Os valores recolhidos deverão ser homologados pela autoridade fiscal competente. Da mesma forma as parcelas que foram quitadas em relação ao item 1 da autuação, em relação às competências de dez/07 a dez/11, de acordo com os documentos acostados às fls. 152 a 153 deste PAF.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **273167.0005/12-1**, lavrado contra **CARAÍBA METAIS S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$100.691,72**, acrescido das multas de 60% sobre R\$92.883,59 e 100% sobre R\$7.808,13, previstas no art. 42, incisos II, “a” e IV, “h”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos pelo contribuinte.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR