

PROCESSO	- A. I. N° 269200.0333/12-4
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA DA BAHIA e MINERAÇÃO CARAÍBA S.A.
RECORRIDOS	- MINERAÇÃO CARAÍBA S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0145-03/13
ORIGEM	- IFEP – DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/05/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0081-12/18

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. DESPESAS ACESSÓRIAS. AQUISIÇÕES DE ENÉRGIA ELÉTRICA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas operações com energia elétrica, a TUST - Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão deve ser incluída na base de cálculo do ICMS. 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 na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento. Os valores exigidos [ICMS sobre a TUST] estão amparados pelas regras contidas no Convênio ICMS 117/04 e no RICMS/97. Refeitos os cálculos para exclusão de exigência que já havia sido objeto de lançamento de ofício anterior. Infração parcialmente caracterizada. Mantida a Decisão recorrida quanto ao mérito. Rejeitada a preliminar de nulidade. Reformada em relação ao acolhimento da preliminar de decadência. Reconhecida a decadência para os fatos geradores anteriores a 06/12/2007, conforme entendimento proferido da Incidência de Uniformização nº PGE 2016.194710-0 de que é declarado a ocorrência do fato jurídico tributário, apurado o montante do imposto, mas efetua-se pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra a Decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência em Parte do presente Auto de Infração, lavrado em 06/12/12 para exigir o ICMS recolhido a menos, no valor de R\$1.302.407,81, acrescido da multa de 60%, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo relativa à conexão e uso do Sistema de Transmissão na entrada de Energia Elétrica em estabelecimento consumidor ligado à rede básica (período de janeiro de 2007 a dezembro de 2011).

Consta, ainda, na “Descrição dos Fatos” o seguinte: “*Auditoria contemplando as operações de aquisição de energia elétrica no mercado de livre contratação. Esta fiscalização abarcou: a verificação do ICMS incidente na transmissão de energia elétrica (TUST, conexão e encargos) com base em relatório produzido pelo Operador Nacional do Sistema Elétrico - ONS, bem como o imposto incidente na liquidação de energia elétrica no mercado de curto prazo, no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE. Quanto à TUST, os valores de débito estão discriminados a seguir. No que se refere às operações de liquidação junto à CCEE, não foram identificados valores a cobrar.*”

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa com base nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

Incialmente, cabe analisar a preliminar de decadência suscitada pelo sujeito passivo, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto referente fatos ocorridos no exercício de 2007, tendo sido lavrado em 06/12/2012, o defensor alegou que o fisco não exerceu de forma tempestiva o seu direito de constituir o crédito tributário, fundamentando a sua alegação no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional - CTN, apresentando o entendimento de que a contagem do prazo decadencial começa da data do fato gerador.

Em que pese a farta argumentação articulada pelo impugnante, não há como prosperar sua pretensão, especialmente no que tange à Súmula Vinculante 08 do STF, eis que, sua aplicabilidade cinge-se a questões atinentes às contribuições previdenciárias. Ademais, a legislação do Estado da Bahia fixa expressamente prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a alegação com base no art. 150, §4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:

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 à homologação, será ele 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.*

Frise-se, que o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, estabelece nos artigos. 28, §1º e 107-B, §5º:

Art. 28. *Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.*

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

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

§ 5º *Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2007 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2012. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 06/12/2012, nesta data, ainda não havia operado a decadência, sendo, portanto, inteiramente válido o lançamento do tributo.

Logo, fica patente nos autos que quando da lavratura do Auto de Infração, em 06/12/2012, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores do exercício de 2007, cujo termo deste direito só ocorreria em 31/12/2012.

No que tange a alegação de que ocorreria bis in idem, pelo fato da existência da lavratura de Autos de Infração lavrados anteriormente ao presente, verifico que assiste razão ao autuado, uma vez que ficou comprovado nos autos que parte do A.I. de nº 206900.0066/09-3 albergam acusação fiscal e períodos coincidentes com parte da exigência objeto do lançamento de ofício, ora em lide. Já em relação de nº 206917.0001/10-3, verifico os valores correspondentes ao período de 01/2009 a 06/2009 foram considerados no cálculo para apuração do saldo devedor do imposto, portanto, não deve prevalecer alegação da defesa de exigência em duplidade.

Quanto à alegação do impugnante de que ocorreria ilegalidade por falta de previsão legal para a revisão do lançamento, não deve prosperar, haja vista que não tendo transcorrido o prazo decadencial não há que se falar em ilegalidade como se depreende da inteleção do inciso IX e do parágrafo único do art. 149 do CTN, *in verbis*.

Art. 149. *O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

[...]

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Ademais, expressamente o §1º do RPAF-BA/99 alberga a possibilidade de correções sem inquinar de nulidade o Auto de Infração, desde que seja possível determinar com clareza o montante do débito tributário a o fato superveniente seja comunicado ao sujeito passivo, como nitidamente se infere do teor do dispositivo regulamentar abaixo reproduzido.

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

Logo, entendo superadas as questões de ordem preliminar suscitadas pelo sujeito passivo.

Quanto ao mérito, o Auto de Infração foi lavrado em decorrência do recolhimento a menos do ICMS incidente sobre a conexão e uso do Sistema de Transmissão na entrada de Energia Elétrica no seu estabelecimento consumidor ligado à rede básica. Em decorrência de erro na determinação da Base de Cálculo.

O impugnante refutou o cometimento da infração, com base na Lei nº 9.648/98, que disciplinou a reestruturação das Centrais Elétricas Brasileiras – ELETROBRÁS, sob o fundamento de que por expressa imposição legal, é indiscutível e forçosa a conclusão que os valores pagos a título de contratação de uso do sistema de transmissão e distribuição não constituem operações com energia elétrica.

Ora, há de se convir que a citada Lei não tem o condão de atribuir qualquer responsabilidade tributária aos agentes envolvidos, por tratar exclusivamente de mera reestruturação de setor produtor de energia elétrica.

Por seu turno, a exigência fiscal, ora em lide, afigura-se devidamente estatuída na legislação tributária estadual originariamente do Convênio ICMS 117/2004 e recepcionado no RICMS-BA/97, em seu art. 571-B, como, aliás, bem reconhece o sujeito passivo que assim se expressou em sua impugnação: “É fato que a exigência em questão vêm sendo formulada contra diversos contribuintes do Estado da Bahia e de outras Unidades Federadas, usuários de energia elétrica na condição de consumidores livres (ou potencialmente livres), a guisa de substituição tributária, e refere-se à cobrança do ICMS sobre as tarifa de utilização do sistema de transmissão, TUST, assim como de encargos de conexão, conforme previsto no Convênio ICMS nº 117/2004 (alterado pelos Convênios ICMS 59/05 e 135/05) e no artigo 571 -B, do RICMS-BA/97”

Portanto, não há dúvida quanto o cometimento da infração pelo autuado, uma vez que a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 117/04, referendado pelo art. 571-B do RICMS/BA prevê que “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”.

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

Ao compulsar os Auto de Infração, precisamente o conteúdo da informação fiscal prestada, constato que o autuante, diante da comprovação inequívoca, não só reconheceria a procedência da alegação do impugnante, como procedera corretamente às exclusões das exigências que já haviam sido objeto de lançamento anterior. Com o expurgo das exigências sobrepostas, verifico que o novo demonstrativo elaborado pelo autuante e colacionado às fls. 78 e 79, corresponde à realidade dos fatos.

Portanto, acolho os valores discriminados no demonstrativo de débito no valor de R\$609.247,70, conforme demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO - FLS. 78 e 79		
D.OCORR./VENC.	VLR. HISTÓRICO	ICMS DEVIDO
31/01/2007	64.245,93	32.294,89
28/02/2007	64.028,48	32.261,04
31/03/2007	60.238,44	31.667,34
30/04/2007	64.396,41	32.336,04
31/05/2007	64.335,97	32.295,82
30/06/2007	65.139,23	32.548,97
31/07/2007	36.683,94	7.041,04
31/08/2007	29.023,79	5.787,93
30/09/2007	29.605,31	5.847,35
31/10/2007	29.624,11	5.872,70
30/11/2007	34.511,23	6.657,22

31/12/2007	32.611,84	6.388,52
31/01/2008	26.132,28	5.245,24
29/02/2008	13.072,37	3.053,56
31/03/2008	61.424,12	10.855,04
30/04/2008	36.087,94	6.834,14
31/05/2008	36.607,61	6.896,22
30/06/2008	34.351,46	6.552,28
31/07/2008	37.803,89	7.303,97
31/08/2008	37.816,03	7.351,54
30/09/2008	37.386,66	7.283,95
31/10/2008	36.578,03	7.152,34
30/11/2008	38.184,19	7.435,66
31/12/2008	37.423,66	7.190,01
31/01/2009	10.091,61	10.091,61
28/02/2009	7.931,29	7.931,29
31/03/2009	7.498,09	7.498,09
30/04/2009	9.114,00	9.114,00
31/05/2009	7.331,17	7.331,17
30/06/2009	1.324,16	1.324,16
31/07/2009	1.547,86	1.547,86
31/08/2009	1.549,84	1.549,84
30/09/2009	1.564,71	1.564,71
31/10/2009	1.458,92	1.458,92
30/11/2009	1.327,21	1.327,21
31/12/2009	1.373,27	1.373,27
31/01/2010	10.298,18	10.298,18
28/02/2010	8.150,95	8.150,95
31/03/2010	5.647,13	5.647,13
30/04/2010	7.131,95	7.131,95
31/05/2010	6.828,66	6.828,66
30/06/2010	7.374,04	7.374,04
31/07/2010	7.065,27	7.065,27
31/08/2010	9.582,75	9.582,75
30/09/2010	10.823,68	10.823,68
31/10/2010	10.086,21	10.086,21
30/11/2010	10.587,97	10.587,97
31/12/2010	9.840,31	9.840,31
31/01/2011	11.848,33	11.848,33
28/02/2011	11.594,18	11.594,18
31/03/2011	11.098,72	11.098,72
30/04/2011	11.130,00	11.130,00
31/05/2011	10.842,09	10.842,09
30/06/2011	11.411,79	11.411,79
31/07/2011	11.967,24	11.967,24
31/08/2011	12.339,37	12.339,37
30/09/2011	11.697,63	11.697,63
31/10/2011	18.683,05	18.683,05
30/11/2011	4.740,07	4.740,07
31/12/2011	12.213,19	12.213,19
TOTAL DO ICMS	1.302.407,81	609.247,70

Pelo exposto devem ser mantidos os valores exigidos com base no novo levantamento elaborado pelo auuante que contemplou as exclusões das exigências que já haviam sido objeto de Autos de Infração lavrados anteriormente com infração e períodos de ocorrência coincidentes. Infração parcialmente subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Em atendimento ao disposto no artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, inicialmente alegando que o Recurso de Ofício interposto é ineficaz e despiciendo, tendo em vista que “a própria autoridade lançadora revisou o lançamento inicial, o que veio à apreciação da E. 3^a JJF foi o lançamento revisado, não sendo dado àquele Colegiado a competência de assentir ou dissentir da revisão”.

Acrescenta que, em sede de primeira instância, inexiste a figura do Pedido de Reconsideração, “cabível quando as Câmaras do CONSEF agravam decisões das Juntas de Julgamento”, isso porque não pode a Junta de Julgamento Fiscal extrapolar o conteúdo do lançamento que lhe é

submetido, não lhe cabendo “*assentir ou dissentir da revisão*” promovida pelos próprios autuantes.

Aduz que não existe justificativa para as sucessivas retificações de lançamento para os mesmos períodos, em completo desdém às regras estabelecidas nos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional, alertando para o fato de que as referidas revisões “*não se enquadram em qualquer das hipóteses de exceção de que cuida o artigo 145, inciso III, c.c. o artigo 149 do CTN, o que resulta a ilegalidade flagrante do procedimento fiscal*”.

Argumenta que as autoridades oficiantes neste processo, “*sem o detalhamento que se imporia nessas circunstâncias, imputam sérias acusações às autoridades responsáveis pelos lançamentos revisados, já que os incisos apontados como fundamento legal para a revisão referem-se expressamente ao cometimento de omissão ou inexatidão (art. 149, V) e de fraude ou falta funcional (art. 149, X)*” e “*se tais circunstâncias justificaram a revisão dos lançamentos, como alegam o Autuante e o Relator, há que se dar conhecimento à Recorrente sobre a extensão dos efeitos dessas condutas, sob pena de flagrante cerceamento ao direito de defesa*”.

Afirma que não houve “*qualquer justificativa para o severo agravamento das exigências iniciais, formuladas pela mesma repartição fiscal, aos quais agora se classifica de como procedimentos de omissão, inexatidão, fraude ou falta funcional*” e “*sob o manto da suposta omissão (ou outra conduta de igual ou maior gravidade) argüida pelas próprias autoridades oficiantes, repousa sutil mudança de critério jurídico de lançamento, com flagrante violação do artigo 146 do CTN, vez que adotado perante o mesmo sujeito passivo e em relação a fatos geradores ocorridos antes da respectiva introdução, operando efeitos retroativos vetados pela legislação*”.

Suscita a decadência do débito relativo aos fatos geradores de 31/01/07 a 30/11/07, já que tomou ciência da autuação em 27/12/12, consoante o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Alega que “*contrapor à clareza solar do artigo 150 do CTN, suposta antinomia com os artigos 28, § 1º e 107-B, § 5º do CTBA, instituído pela Lei nº 3.956, de 11/12/1981, sobretudo após o advento da Súmula Vinculante nº 08*” é “*argumento pueril, destituído de qualquer esforço intelectivo mais elaborado*”, porque “*ao teor do artigo 146, inciso III, alínea “b” da Carta Magna, cabe à Lei Complementar (status que o CTN foi recepcionado pela CF 88), estabelecer normas gerais sobre legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência*”.

Prossegue dizendo que “*também agride aos mais comezinhos princípios de hermenêutica a suposição de que prevaleceriam as disposições do Código Tributário do Estado da Bahia, porque o artigo 150, § 5º do CTN aplicar-se-ia apenas aos casos em que a legislação estadual não fixasse expressamente o prazo de homologação do lançamento*”, considerando que “*se a CF 88 reserva a matéria a Lei Complementar, e o CTN estabelece que o prazo é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador na ausência de outro prazo expresso, a única exegese razoável e possível é a de que poderia a lei ordinária estabelecer prazo inferior aos cinco anos, mas sempre contados da ocorrência do fato gerador*”.

Conclui que “*a interpretação harmônica do contexto constitucional e legal no qual se insere a questão sob exame, conduz à conclusão inexorável de que o “dies a quo” para a contagem do prazo de decadência nos lançamentos por homologação, como são os do ICMS, é a data de ocorrência do fato gerador*”, haja vista que “*o CTN não deixou ao legislador ordinário qualquer margem para alterar o “dies a quo” para o primeiro dia do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, como pretende o acórdão combatido*” e, além disso, “*o advento da Súmula Vinculante nº 08, do STF, deitou por terra quaisquer dúvidas que ainda pudessem subsistir*”. Transcreve ementas de acórdãos do Supremo Tribunal Federal a respeito.

Finaliza dizendo que “*caso essa Egrégia Câmara insista em albergar a exigência em relação ao período atingido pela decadência, inexoravelmente a indigitada exigência quedará ante ao controle da legalidade que se impõe como dever de ofício, ao Digno Procurador Geral do*

Estado, nos termos do artigo 116-A do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/99”.

No mérito, argumenta que a “*incidência do ICMS sobre a tarifa de utilização do sistema de transmissão – TUST e sobre encargos de conexão, resulta flagrantemente abusiva e desprovida de substrato legal*”, não havendo que se falar, destarte, de recolhimento a menor do imposto estadual, pois não se concebe complementar o que originalmente revela-se ilegal. Reproduz a ementa de um acórdão do Superior Tribunal de Justiça – STJ para corroborar a sua alegação.

Afirma que o entendimento trazido à colação não é decisão isolada, como quer fazer crer a autoridade lançadora, porque é possível colher dezenas de exemplos de julgados no mesmo sentido do Ag. Rg. no REsp nº 1.135.984 - MG (2009/0073360-1), tanto nos Tribunais de Justiça Estadual quanto no STJ, destacando, ainda, que, “*além de copiosos, os julgados são recentíssimos, denotando a contemporaneidade do entendimento*”. Transcreve mais duas decisões judiciais a respeito da matéria.

Ressalta que “*considerando tratar-se de entendimento reiterado e consolidado do Egrégio STJ e excluída a possibilidade de reexame da matéria pelo Colendo STF, vez que ausente o confronto constitucional como pré-requisito, levar adiante a exigência fiscal resultaria perda de tempo de recursos tanto para a Recorrente quanto para a própria administração, pois ainda que mantida nas duas instâncias do CONSEF a indigitada exigência esbarraria no controle da legalidade que se impõe como dever de ofício, ao Digno Procurador Geral do Estado, nos termos do artigo 116-A, do RPAF*”.

Acrescenta que é equivocada a assertiva do relator do acórdão recorrido, de que a Lei nº 9.648/98 “*não tem o condão de atribuir qualquer responsabilidade tributária aos agentes envolvidos, por tratar exclusivamente de mera reestruturação de setor produtor de energia elétrica*”, porque cabe à União legislar sobre o assunto, dado que se trata de matéria de competência federal, nos moldes do artigo 22, inciso IV, da Constituição Federal.

Salienta que, embora demonstrem perfeita compreensão do contexto histórico do novo marco regulatório do setor elétrico, “*as autoridades oficiantes no processo insistem na tributação das duas rubricas desmembradas do contrato de fornecimento da energia elétrica (transmissão e distribuição), para cuja incidência passou a inexistir previsão legal, haja vista que a reestruturação do setor de energia elétrica, perpetrada pela União, excluiu do campo da incidência do ICMS as parcelas de valores que passou a imputar como TUST, encargos de conexão, etc., e os Estados e o Distrito Federal não lograram alterar o texto da Lei Complementar nº 87/96, para manter a conformidade com a exigência do artigo 146, inciso III, “a” da CF 88*”.

Informa que “*os entes políticos federados até tentaram solucionar o impasse através do Projeto de Lei Complementar PLC nº 352/2002, de autoria do então Senador Lício Alcântara, acrescentando ao artigo 2º da Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, o § 3º*” com a previsão de que a “*incidência do imposto sobre energia elétrica alcança todas as etapas, desde a produção ou importação até a sua destinação final, tais como a transmissão, a distribuição, a conexão, a conversão e a comercialização*”.

Ressalta que, no relatório do Deputado Carlito Merss, há referência expressa à justificativa do autor do projeto (senador Lício Alcântara), e à informação de que o projeto foi elaborado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, e que, se projeto de lei complementar da lavra do CONFAZ pretende dar maior abrangência à incidência do ICMS sobre a energia elétrica a fim de tornar factível a incidência também sobre a TUSD, a TUST e a demanda contratada, é porque há o reconhecimento explícito de que a Lei Complementar 87/96 não é capaz de abarcar tais incidências com a redação atual.

Prosegue dizendo que, *mutatis mudandis*, se foi necessário que o § 1º do artigo 13 da Lei Complementar 87/96 explicitasse quais as rubricas que não são base de cálculo “*stricto sensu*”, mas que integram a base de cálculo no sentido “*lato sensu*”, como é o caso do seguro, juros e demais importâncias pagas ou recebidas, de igual modo haveria a necessidade de explicitação em

relação à TUSD e à TUST, sobretudo porque tais rubricas não compõem sequer o contrato de fornecimento de energia elétrica, pois são contratos independentes, ainda que, em situação eventual, as linhas de transmissão, de distribuição e de conexão pertençam à própria geradora de energia elétrica.

Alega, também, que outro fator a obstar a exigência tributária é o conflito de competência com os municípios, que podem tentar enquadrar tais operações no item 3.04 da Lista de Serviços anexa a Lei Complementar 116/03.

Resume sua argumentação aduzindo que:

1. “*além de incorrer em equívocos que comprometem materialmente a exigência fiscal, vez que parte dos créditos estaria atingida pela decadência, outra parte incorre em “bis-in-idem” e os lançamentos não poderiam ser arbitrariamente alterados pela ação fiscal;*
2. a exigência vem sendo fulminada de forma mansa, pacífica e recorrente pelo entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça;
3. ao teor do artigo 116-A do RPAF/99, a douta PGE deverá, de ofício, abster-se de inscrever o débito em Dívida Ativa e de propor a execução fiscal.

Por fim, requer a improcedência da exigência tributária ou, se assim não entender este Colegiado, a declaração de decadência do débito relativo ao período de janeiro a novembro de 2007.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Ângeli Maria Guimarães Feitosa, afirma que a preliminar de decadência não procede, pelas razões seguintes:

1. em princípio, o marco inicial do prazo decadencial é o fato gerador da obrigação tributária, entretanto, a legislação baiana (artigo 107-B, § 5º, do COTEB), respaldada em autorização legal (artigo 150, § 4º, do CTN), prorrogou o início do prazo, para os tributos estaduais por homologação, para o primeiro dia do exercício seguinte;
2. a jurisprudência assente nos Tribunais Superiores também contempla tal entendimento quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, devendo ser aplicado o artigo 173, inciso I, do CTN;
3. na situação presente, o prazo para constituição do crédito se extinguiria apenas em 31/12/12, não havendo que se falar em decadência.

No mérito, aduz que a matéria já é conhecida pelo CONSEF, que firmou entendimento no sentido de que as rubricas TUST e TUSD devem compor a base de cálculo do ICMS, “*uma vez que as linhas de transmissão de energia se vinculam intimamente à mercadoria (energia elétrica) num verdadeiro sentido de frete*”.

Salienta que, na decisão recorrida, o órgão julgador esclareceu, com base em um breve histórico do sistema de distribuição de energia no país, que a não inclusão de tais rubricas na base de cálculo do ICMS iria gerar uma distorção entre os sistemas “livre” (ACL) e o verticalizado, o que certamente não foi pretendido pelo legislador com o novo marco regulatório empreendido em 1995.

Finaliza opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Na sessão de julgamento da 2ª CJF, dia 05/05/2014, o colegiado converteu, novamente os autos em diligência a fim de que fosse analisada o entendimento jurídico da PGE acerca da atual jurisprudência dos tribunais pátrios sobre a incidência ou não do ICMS nas operações com decadência, energia elétrica em relação à TUST (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica) e TUSD (Taxa de Uso e Transmissão de Energia Elétrica), às fls. 133/138.

A PGE/PROFIS se pronunciou através de Parecer do Procurador Dr. José Augusto M. Júnior, às fls. 162/170, no qual diz que em relação às questões sobre a decadência, erro na determinação da

BC e uso da TUST e TUSD. Na questão da decadência opina pelo entendimento de aplicação do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido lançado, tendo como lide temporal o prazo decadencial. Quanto aos fatos da TUST/TUSD, diz que “*apesar da jurisprudência atual trafegar no sentido contrário ao posicionamento do Estado da Bahia, o entendimento dominante não se traveste de imutabilidade e tampouco, obrigatoriedade, uma vez que não contaminado pela cogênciadas demandas repetitivas*”.

Transcreve o voto contido no Acórdão da 3ª CJF nº 0471-13/13, reproduzido abaixo:

(...)

Passo à análise do Recurso Voluntário, que atinge a imputação 01.

Esta cuida de falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a conexão e uso dos Sistemas de Transmissão na entrada de Energia Elétrica no estabelecimento consumidor ligado à rede básica constando, na descrição da imputação, que a operação não foi escriturada nos livros fiscais próprios e não foi sequer emitida a correspondente Nota Fiscal de entrada.

Irretocável o didático voto da decisão de base quanto a esta imputação. Endosso todas as ponderações feitas pelo Relator a quo, acerca da imputação 01, e aqui não as represto por desnecessário, vez que já transcritas no Relatório que antecede este voto.

Ademais, embora o contribuinte se insurge alegando, dentre outros itens, a impossibilidade de comparação realizada com serviços de transporte, na realidade o que se vê é que existe a previsão normativa para a cobrança de ICMS sobre a conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica. Uma vez que o contribuinte não cumpriu as obrigações acessória e principal em relação às operações, foi corretamente lavrado o Auto de Infração.

No campo destinado ao enquadramento normativo desta imputação, no Auto de Infração em análise, estão citadas as Cláusulas Primeira e Terceira do Convênio ICMS 117/2004, que “Dispõe sobre o cumprimento de obrigações tributárias em operações de transmissão e conexão de energia elétrica no ambiente da rede básica”, em redações vigentes no período objeto da autuação:

Convênio ICMS 117/2004:

Cláusula primeira. *Fica atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica, com exceção dos consumidores localizados nos Estados de São Paulo e Mato Grosso, aos quais será atribuída a responsabilidade de acordo com as legislações dos Estados, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento.* (Redação anterior dada ao caput da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 136/10, efeitos de 01.11.10 a 31.12.11 e para BA e GO até 31.08.12)

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.* (Redação anterior dada ao caput da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 135/05, efeitos de 21.12.05 a 31.10.10)

§ 1º. *Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o consumidor conectado à rede básica deverá:*

I - emitir nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, requerer a emissão de 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, **na qual conste:**

- 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 § 1º, ou em outra data, a critério de cada unidade federada.*

(...)

Cláusula terceira. Para os efeitos deste convênio, o autoprodutor equipara-se a consumidor sempre que retirar energia elétrica da rede básica, devendo, em relação a essa retirada, cumprir as obrigações previstas na cláusula primeira.
(grifos nossos)

Por conseguinte, há a necessária previsão normativa de incidência, pelo que é devido o ICMS pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no estabelecimento do consumidor de energia elétrica conectado à rede básica.

Ademais o RICMS/BA/97, em redação vigente à época dos fatos objeto da imputação 01, acolhe a disposição pactuada pelos Estados signatários do mencionado Convênio ICMS 117/2004, dentre os quais a Bahia:

RICMS/BA/97:

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).

O tema já foi objeto de outras decisões unânimes deste Conselho, quanto à incidência do ICMS em tais operações, a exemplo do Acórdão JJF 0350-04/10, com voto do ilustre Relator Eduardo Ramos de Santana, e Acórdão CJF 022311/12, cujo voto em segunda instância, proferido pelo preclaro Conselheiro Relator Fábio de Andrade Moura, em decisão unânime quanto a este tema transcrevo, por oportuno:

**1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0223-11/12**

EMENTA: ICMS. (...) 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA [ENERGIA ELÉTRICA]. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Reconhecida a exigência fiscal relativa ao período de agosto/05 a dezembro/08. Os valores exigidos [ICMS sobre a TUST e a TUSD] referentes ao período de janeiro a julho/05 estão amparados pelas regras contidas no Convênio ICMS 117/04 celebrado em 10/12/04 com efeitos a partir de 1º/01/05. Infração caracterizada. Refeitos os cálculos, o imposto lançado ficou reduzido. (...)

VOTO

(...)

Concernente à infração 3, a possibilidade de celebração de convênio dispendo sobre substituição tributária encontra amparo no art. 9º, da Lei Complementar 87/96, a seguir transcrita:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

O Supremo Tribunal Federal, sobre o assunto, também já se manifestou, in verbis:

"EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O Supremo fixou entendimento no sentido da constitucionalidade do regime de substituição tributária. Entendeu-se que a substituição tributária já tinha previsão no sistema jurídico-tributário brasileiro na vigência do regime constitucional anterior. 2. Na ordem constitucional vigente, a disciplina do instituto decorre tanto do recebimento do decreto-lei n. 406/68 quanto dos Convênios ICM e ICMS celebrados com fundamento no art. 34, § 8º, do ADCT/88 até a edição da LC 87/96. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento". (AI 765040 AgR/RJ, Relator Min. EROS GRAU, DJe 19-11-2009).

Veja-se que, na norma da Lei Complementar, não há qualquer disposição condicionando a validade e vigência dos convênios firmados entre os Estados à regulamentação interna de cada ente da Federação. Até mesmo porque, como os convênios contam com a chancela dos Estados, sua aplicabilidade não pode ficar condicionada a nova confirmação, por meio de Decreto regulamentador, mesmo que o convênio seja autorizativo e haja questões internas relativas a procedimento que impeçam a sua imediata aplicabilidade.

No caso do Convênio ICMS 117/2004, a Cláusula Primeira estabelecia, com a redação vigente à época dos fatos geradores impugnados (janeiro a julho de 2005), o seguinte:

Cláusula primeira Fica atribuída ao consumidor livre conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica.

Parágrafo único. Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o consumidor livre deverá:

I - emitir mensalmente nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente à entrada de energia elétrica, onde deverão constar, entre os demais requisitos:

- 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, até o primeiro dia do segundo mês subsequente, relatório 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.

Logo, o Convênio impunha claramente a substituição tributária para o fato descrito em sua cláusula primeira e não havia, em seu texto, qualquer condicionamento à regulamentação por parte da legislação interna de cada ente Federativo, até mesmo porque não se vislumbram matérias pendentes de regulamentação.

Nesse contexto, é inconsistente a tese recursal, devendo, assim, ser repelida.

(...)

(grifos nossos)

Por tudo quanto exposto, restando PREJUDICADO o Recurso de Ofício, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida, que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

Em despacho visando a análise do Parecer opinativo proferido pelo procurador Dr. José Augusto M. Júnior, a assistente da Procuradoria (Dra. Rosana Maciel), fls. 171/178, afirmou que acolhe em parte o pronunciamento do opinativo de fls. 162/170. Relatou que para a questão da decadência diverge da conclusão firmada, em decorrência da mudança de entendimento consolidado no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0. Neste Incidente foi revisto o entendimento acerca do tema, de forma que o prazo decadencial passou a ser contado da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, §4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto, mas efetua pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas. Disse ser exatamente essa a situação objeto do presente caso, visto que a autuação foi pelo recolhimento a menor do ICMS. Dessa forma, estariam atingidos pela decadência os créditos tributários vinculados aos fatos geradores ocorridos anteriores à 06/12/2007.

Para a situação envolvendo a inclusão na Base de Cálculo (BC) do ICMS dos valores da TUST/TUSD, disse que após trazer vários argumentos dos tribunais pátrios divergentes entre si para uma conclusão, quanto à inclusão ou não daquelas taxas no ICMS incidente sobre as operações de transmissão de energia, a procuradora assistente estabeleceu um histórico do sistema de produção energética brasileira desde a “desverticalização” das empresas/públicas em processos de geração, transmissão e distribuição da energia, no qual eram todos concentrados em empresas públicas federais e estaduais, postegando depois, para liberação dos “consumidores cativos e livres” (carga igual ou superior a 3.000kw) que passaram a dispor do direito de comprar e negociar os preços diretamente das geradoras, sendo esta a relação entre o custo e o preço da energia denominada de “tarifas fio” (TUST e TUSD). Assim, pontuou que a inclusão na BC do ICMS das TUST e TUSD, são acompanhadas com o preço praticado para os consumidores finais, a teor do disposto do art. 13, I, da LC nº 87/96. Afirmou que o fornecimento de energia ao consumidor final, pressupõe sua precedente geração, transmissão e distribuição, integrando a BC para a incidência do ICMS sobre as operações de circulação envolvendo esta mercadoria (energia). Pontuou que o art. 34, §9º do ADCT, prescreve o cálculo do imposto da energia ao consumidor, no qual é semelhante a disposição do art. 9º, §1º, II, da LC nº 87/96.

Destacou que não se trata da discussão de possível ocorrência do fato gerador do ICMS em cada uma das etapas do ciclo econômico da energia elétrica, isoladamente ou não, e sim, definir a base de cálculo do imposto nas operações envolvendo a aquisição desta mercadoria, considerando o fornecimento em sua totalidade, com todas as etapas que compõem e os custos a elas associados.

Asseverou que no modelo caracterizado pela desverticalização, no qual se determina todas as

etapas do processo produtivo, não parece cabível a aplicação da Súmula nº 166, pois a aplicação se limita a transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Assim, os precedentes judiciais invocados não logram alterar a posição da Procuradoria acerca da matéria. Opinou pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário apresentado, reconhecendo a decadência para os fatos geradores anteriores a 06/12/2007.

Nas fls. 203/204, o Procurador-chefe, acompanhou o pronunciamento da procuradora assistente que se manifestou pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, a fim de reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores anteriores a 06/12/2007, seguindo posicionamento consolidado no Incidente de Uniformização Jurídica nº PGE 2016.194710-0, no qual foi fixado entendimento originário da Súmula 08 do STJ. Na questão da inclusão da TUST/TUSD na BC do ICMS incidente sobre operações de energia elétrica, também acompanhou as conclusões proferidas pela ilustre procuradora, pois devido as divergências sobre o assunto encontradas nos mais diversos tribunais pátrios, concluiu de que deve ser julgado procedente o lançamento de ofício em exame.

Em nova manifestação do contribuinte, às fls. 211/216, foi suscitada a ilegitimidade passiva e requerida a nulidade do Auto de Infração com fundamento no art. 20 do e art. 18, IV, “b”, do RPAF.

Disse que seguindo o texto da CF e da LC nº 87/96, o fato gerador do ICMS só pode abarcar as operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como a realização de serviços de comunicação. Explica que é contribuinte do imposto, o comerciante ou o prestador dos serviços específicos, não sendo crível que se pretenda eleger como contribuinte do imposto o mero consumidor. Transcreveu ensinamentos do Professor Roque Antonio Carrazza, um dos maiores especialistas sobre o tema do Brasil e Professor Titular de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP:

Sustentou que o artigo 5º da Lei Estadual nº 7.014/96, na linha do que prescreveu a Constituição Federal e a Lei Complementar, dispõe que, no caso específico da comercialização de energia elétrica, são contribuintes do ICMS o gerador da energia e a concessionária ou permissionária de serviço público, por serem estes os realizadores do fato gerador do ICMS incidente sobre energia elétrica, ou de outro modo, são as pessoas que vendem a energia ou, caso assim se entenda, “transportam” a energia.

Registrhou que o contribuinte do imposto é aquele que realiza a circulação da mercadoria ou prestação do serviço, não podendo ser considerado como tal o mero consumidor, por tal situação evidenciar afronta à legislação estadual, assim como aos limites previstos pela Lei Complementar e Constituição Federal.

Disse que o uso do sistema de transmissão de energia nem mesmo haveria a ocorrência do fato gerador, pois, na espécie, como demonstrado nos autos, o valor pago pela mercadoria (energia) não comporta os valores pagos a título de TUST. Ainda assim, caso os valores pagos a título de TUST pudessem compor a base de cálculo do ICMS, o contribuinte do imposto eventualmente entendido como devido não seria o recorrente, pois esta não realiza a venda da energia elétrica. Repisa que se trata apenas de consumidor e que não realiza fato gerador do imposto.

Mencionou que o próprio texto do Auto de Infração é mencionado o fato que se pretende tributar na espécie: a “aquisição de energia elétrica” e não a venda, o que, realmente, não se pode admitir. Por outro lado, na remota hipótese de ser entendido que o ICMS sobre a TUST, equivaleria à exigência do ICMS sobre transporte, por ser a operação entendida como transporte da mercadoria, o que se admite apenas por hipótese, também neste caso não haveria que se falar em legitimidade passiva do recorrente, pois, de igual modo, esta não realizou a operação de “transporte” da energia elétrica. Disse que se alguém prestou serviço de transporte de energia, esse alguém não seria o recorrente que, apenas adquiriu esta mercadoria no mercado livre, pagando pela energia e pagando pelo uso do sistema. Sustenta que não poderia nunca ser o contribuinte do ICMS, como pretendido no caso em debate, por não ser apontado na lei do

imposto nessa condição, sendo mera consumidora da energia elétrica.

Pleiteia o reconhecimento da sua ilegitimidade passiva, por não ser contribuinte do ICMS nas operações de aquisição de energia elétrica, nos termos aqui apresentados, com a consequente nulidade do presente Auto de Infração.

Na sessão de julgamento do dia 19/07/2017, a então relatora do PAF converteu os autos em diligência à PGE/PROFIS para a emissão de Parecer opinativo, acerca das alegações recursais relacionadas com a ilegitimidade passiva.

No Parecer opinativo proferido pelo procurador D. José Augusto M. Júnior, juntado às fls. 225/228, após serem citadas e atranscritas normas constitucionais que regram os limites do poder de tributar (art. 146), recepcionado pelo CTN, LC e Lei Estadual nº 7.014/96, no qual definem a obrigação tributária aos sujeitos passivos (art. 131 do CTN, arts. 2º, 6º e 12º da LC e art. 2º da Lei nº 7.014/96), foi exposto o entendimento de que após ultrapassada a legalidade da incidência do ICMS sobre TUST/TUSD, ainda sobre forte debate na esfera do poder judiciário, a questão da legitimidade passiva do consumidor, por responsabilidade tributária, pelo pagamento do imposto devido pela conexão e pelo uso dos sistemas de transmissão, quando da entrada de energia elétrica na estabelecimento ou domicílio, resta indene de qualquer ilação interpretativa, em vista da clareza solar do conjunto legal sobre o tema. Reproduziu, no Parecer Jurídico, o conteúdo das disposições do art. 2º, § 1º, inc. III, e art. 12, inc. XII, da LC 87/96 e art. 2, inc. III, da Lei Estadual do ICMS nº 7.014/96.

Ao finalizar, o opinativo foi pela manutenção do pronunciamento já feito às fls. 171/178, ou seja Provimento Parcial do Recurso Voluntário, com o acolhimento da decadência no período entre janeiro a novembro do exercício de 2007.

O conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira declarou impedimento no julgamento deste PAF, sendo substituído pelo suplente Ildemar José Landin.

VOTO

Inicialmente, afasto a alegação recursal, de nulidade da autuação em razão das diversas retificações procedidas no lançamento, considerando que, de acordo com o § 1º do artigo 18 do RPAF/99, “*As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo*”.

Ademais, ao contrário do que alegou o recorrente, verifica-se neste processo administrativo fiscal que o valor do ICMS exigido foi alterado apenas uma vez pelos próprios autuantes em decorrência do reconhecimento da superposição de valores já lançados em Auto de Infração anteriormente lavrado, tendo sido o autuado devidamente intimado a se manifestar (fls. 81 a 85).

O contribuinte alegou, em seu apelo recursal, que os julgadores imputaram “*sérias acusações às autoridades responsáveis pelos lançamentos revisados, já que os incisos apontados como fundamento legal para a revisão referem-se expressamente ao cometimento de omissão ou inexatidão (art. 149, V) e de fraude ou falta funcional (art. 149, X)*” e “*se tais circunstâncias justificaram a revisão dos lançamentos, como alegam o Autuante e o Relator, há que se dar conhecimento à Recorrente sobre a extensão dos efeitos dessas condutas, sob pena de flagrante cerceamento ao direito de defesa*”.

Verifico que o órgão julgador de primeira instância, a fim de fundamentar a regularidade da retificação do lançamento de ofício lançou mão, de maneira inapropriada, do quanto previsto no inciso IX do artigo 149 do Código Tributário Nacional – que prevê a possibilidade de revisão de

óficio do lançamento em caso de fraude ou falta funcional da autoridade lançadora no Auto de Infração anterior – hipótese que não se adequa à situação presente. Entretanto, em seguida, os julgadores fundamentaram seu voto no que determina o § 1º do artigo 18 do RPAF/99, transscrito no início deste voto. Sendo assim, não se configura o cerceamento ao direito de defesa, como deseja o recorrente.

O recorrente ainda argumentou que “*qualquer justificativa para o severo agravamento das exigências iniciais, formuladas pela mesma repartição fiscal, aos quais agora se classifica de como procedimentos de omissão, inexatidão, fraude ou falta funcional*” e “*sob o manto da suposta omissão (ou outra conduta de igual ou maior gravidade) argüida pelas próprias autoridades oficiantes, repousa sutil mudança de critério jurídico de lançamento, com flagrante violação do artigo 146 do CTN, vez que adotado perante o mesmo sujeito passivo e em relação a fatos geradores ocorridos antes da respectiva introdução, operando efeitos retroativos vetados pela legislação*”.

A esse respeito, afasto a preliminar de nulidade suscitada, porque constato o seguinte:

1. não houve o alegado “*agravamento das exigências iniciais*”;
2. não houve “*mudança de critério jurídico de lançamento*”, apenas a exclusão de valores já lançados em Auto de Infração anteriormente lavrado;
3. também não houve exigência de débito relativo a “*fatoss geradores ocorridos antes da respectiva introdução*” da retificação e, muito menos, cobrança com efeito retroativo.

Ainda em razões preliminares, mas atinente ao mérito, o contribuinte suscitou, em sua peça recursal, a decadência dos valores lançados cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro a novembro de 2007, argumentando que tomou ciência da autuação em 27/12/12 e, por ser o ICMS um imposto por homologação, o crédito tributário está sujeito ao prazo estabelecido no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, isto é, cinco anos a contar do fato gerador.

O caso em exame trata de lançamento de óficio corretivo dos atos de apuração e pagamento de cálculo do ICMS da parcela relativa a TUST (Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão) nas aquisições de energia elétrica, em operações interestaduais, processadas no mercado de contratação livre.

A situação se enquadra perfeitamente na regra contida no § 4º, do art. 150 do CTN, ou seja, trata-se de hipótese de lançamento por homologação de ICMS recolhido a menos, que somente ocorre nos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de “anticipar” o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a posterior homologação, expressa ou tácita, por aquela autoridade.

Esse entendimento foi objeto de Consolidação no Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0 da PGE (Procuradoria Geral do Estado da Bahia), com o seguinte teor:

Entendimento firmado: *Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*

Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, quando:

a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada,

porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do mesmo Código.

Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador.

Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação. Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Dessa forma a legislação revogada do COTEB (Código Tributário do Estado da Bahia): art. 107-B, § 5º e o art. 965, inc. I, do RICMS/97, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, não se aplicam os processos de lançamento de ofício (Autos de Infração), formalizados após a decisão do Superior Tribunal Federal (STF) que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, inserida no mundo jurídico em 12/06/2008.

No mérito, verifico que o Auto de Infração foi lavrado para lançar o ICMS que não teria sido recolhido pelo recorrente, na qualidade de consumidor final, relativamente à Tarifa de Uso de Sistema de Transmissão (TUST) e pelos encargos de conexão.

No tocante à parte em que a Fazenda pública foi sucumbente na decisão de 1ª Instância, o Recurso de Ofício não merece prosperar, pois a desoneração foi efetuada pelas próprias autoridades lançadoras após o reconhecimento de que alguns valores de ICMS já haviam sido lançados em outro Auto de Infração lavrado anteriormente contra o recorrente. Em decorrência o julgador de 1ª Instância reduzir o valor autuado de R\$1.302.407,81 para R\$609.247,70 afastando assim a duplicidade de cobrança ou "bis in idem" sobre os mesmos fatos em Autos de Infração distintos. Recurso de Ofício, portanto, NÃO PROVIDO.

No Recurso Voluntário o autuado alegou, em síntese, que a cobrança do ICMS sobre os valores dos encargos de transmissão de energia (TUST) e sobre os valores contratados na aquisição de energia elétrica no mercado de curto prazo (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE), é ilegal, fato que já teria sido reconhecido pelos Tribunais pátrios. Argumentou ainda que pode haver conflito de competência se os municípios decidirem cobrar o imposto sobre serviços. Suscitou ainda, na peça recursal, a ilegitimidade passiva da empresa autuada, entendendo não poder figurar no pólo passivo da relação tributária por não se revestir da condição de contribuinte em relação às operações de geração e transmissão de energia elétrica.

Observo, preliminarmente, que a possibilidade de celebração de convênios entre os Estados, dispondo sobre substituição tributária encontra amparo no artigo 9º da Lei Complementar 87/96, a seguir transcrita:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

A matéria já foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, conforme ementa a seguir transcrita:

"EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O Supremo fixou entendimento no sentido da constitucionalidade do regime de substituição tributária. Entendeu-se que a substituição tributária já tinha previsão no sistema jurídico-tributário brasileiro na vigência do regime constitucional anterior. 2. Na ordem constitucional vigente, a disciplina do instituto decorre tanto do recebimento do decreto-lei n. 406/68 quanto dos Convênios ICM e ICMS celebrados com fundamento no art. 34, § 8º, do ADCT/88 até a edição da LC 87/96. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento". (AI 765040 AgR/RJ, Relator Min. EROS GRAU, DJe 19-11-2009).

A exigência tributária encontra amparo nas normas constantes no Convênio ICMS 117/04, que “Dispõe sobre o cumprimento de obrigações tributárias em operações de transmissão e conexão de energia elétrica no ambiente da rede básica”, a seguir reproduzido (redação da época dos fatos geradores):

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.

§ 1º Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principais e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o consumidor conectado à rede básica deverá:

I - emitir nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, requerer a emissão de 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, na qual conste:

- 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 § 1º, ou em outra data, a critério de cada unidade federada.

O RICMS/97, no artigo 571-B, §§ 1º e 2º, atribui ao consumidor de energia elétrica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, consoante o que se verifica do texto transscrito a seguir (vigente à época dos fatos geradores):

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, requerer a emissão de 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.

Ressalto ainda que esta matéria já foi objeto de diversas decisões deste CONSEF, pela procedência de autuações relativas à inclusão, na base de cálculo do ICMS, da tarifa de conexão e uso do sistema de transmissão na entrada de energia elétrica em estabelecimento consumidor ligado à rede básica, como se pode constatar nos Acórdãos CJF nºs 0483-13/13, 0223-11/12, 0471-13/13, 0499-13/13 e 0056-11/14.

Vale a pena transcrever um excerto do voto recentemente exarado pelo Conselheiro Paulo Danilo

Reis Lopes, no Acórdão CJF nº 0056-11/14:

No que concerne à primeira infração e ao Recurso Voluntário (recolhimento a menor do tributo incidente sobre a conexão e uso do sistema de transmissão na entrada de energia elétrica, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo), o recorrente se insurge contra a inserção da TUST e demais encargos setoriais (CCC, CDE, PROINFRA etc.) na base de cálculo do ICMS, sob a alegação de falta de previsão legal.

Conforme muito bem observado pela JJF (Junta de Julgamento Fiscal), no antigo modelo do setor elétrico brasileiro, em razão da verticalização que lhe caracterizava, os custos incorridos com a distribuição da energia elétrica, entre eles a geração e a transmissão, integravam o valor da tarifa, compondo a base de cálculo do imposto em tela.

Com a reestruturação, houve o desmembramento em quatro segmentos distintos: geração, comercialização, transmissão e distribuição de energia elétrica, e os grandes consumidores, apenas estes, passaram a ter a opção da compra junto a qualquer produtor, contratando com a distribuidora seu transporte até as instalações industriais consumidoras (ambiente livre - ACL).

A transmissão e fornecimento na sistemática anterior eram contratados junto ao mesmo agente, de forma que sempre incidiu o gravame sobre ambas.

Após a mudança, não houve alteração no que se refere ao método de suprimento de energia elétrica. Constatou-se somente o desmembramento dos contratos, com a criação do SIN (sistema interligado nacional), o qual dotou a atividade econômica de segmentos autônomos e interligados entre si, operando em regime de compartilhamento.

O marco regulatório do setor energético nacional teve como objetivos incentivar competição entre os agentes do mercado, estimular inovações, eficiência e minimização de desperdícios, sem almejar alterações na tributação.

O acolhimento da tese recursal significaria afronta ao princípio da isonomia tributária, porquanto privilegiaria os contribuintes de grande porte, que têm condições de contratar livremente no ACL – ambiente de contratação livre, desonerando o mesmo, em detrimento da contratação regulada (ACR – ambiente de contratação regulada), do qual fazem parte as pessoas, físicas ou jurídicas, de menor capacidade, consoante passarei a expor.

A Lei nº 10.848/2004, que consolidou o marco regulatório no setor energético pátrio, dispõe, entre outras matérias, sobre a compra e venda de energia elétrica. Nessa Lei, assim como no Decreto que a regulamentou (nº 5.163/2004), está prevista a coexistência de dois ambientes de contratação: um livre (ambiente de contratação livre – ACL) e outro regulado (ambiente de contratação regulada – ACR).

Os consumidores que adquirem energia no ACL são denominados de “consumidores livres”. Segundo Antônio Ganim, consumidores livres “são aquelas empresas consumidoras que estão legalmente autorizadas a escolher o seu fornecedor de energia elétrica, dentre aqueles que lhes oferecerão melhores preços e condições”. Para tanto, consoante se observa, devem preencher determinados requisitos legais.

De acordo com a legislação vigente, podem ser enquadradas como consumidores livres:

- a) *unidades consumidoras com carga maior ou igual a 3.000 KW, atendidas em tensão maior ou igual a 69 KV, ou aquelas instaladas após 07/07/1995 com demanda maior ou igual a 3.000 KW, atendidas em qualquer tensão, sendo que esses podem comprar energia de qualquer agente de geração ou comercialização de energia;*
- b) *unidades consumidoras com demanda maior que 500 KW, atendidas em qualquer tensão, desde que adquira energia elétrica proveniente das fontes referidas no §5º do art. 26 da Lei nº 9.427/1996, com a nova redação dada pela Lei nº 11.943, de 2009. Esse tipo de comprador é classificado pela Aneel como “consumidor especial”.*

É importante registrar que todo consumidor “nasce cativo”. Ingressar no denominado mercado livre, portanto, é uma opção colocada à disposição dos que preenchem os requisitos legais acima apontados.

No ACR, o adquirente de energia é denominado “cliente cativo”. São todos aqueles que, a despeito de preencherem os requisitos legais, não optaram pela condição de consumidor livre (consumidores potencialmente livres, mencionados no tópico anterior), ou os que não podem optar por tal condição. Em outras linhas, pode-se dizer que, de regra, “cativos” são os compradores residenciais, indústria e comércio de pequeno porte etc.

Os clientes “cativos” adquirem obrigatoriamente energia elétrica da concessionária de distribuição a cuja rede estejam conectados, sujeitando-se às tarifas regulamentadas pela Aneel. Por se tratar de contratação regulada, esse tipo de consumidor – o “cativo” – não pode escolher o estabelecimento gerador que lhe disponibilizará a energia, nem exerce a liberdade contratual (para fixação de preço, por exemplo), tal como acontece nos contratos celebrados no âmbito do mercado livre (ACL).

Além do acima exposto (tese recursal contrária ao princípio da isonomia tributária), o fornecimento de energia elétrica é um negócio jurídico que não pode ser segregado da transmissão. Por conseguinte, esta última caracteriza-se como custo, numa relação entre principal e acessório, legitimada no contrato de uso do sistema de transmissão (CUST) ou no contrato de uso do sistema de distribuição (CUSD), nos termos da Resolução 281/1999 da ANEEL (art. 10, §§ 1º, 2º, 3º e 4º).

Com efeito, a TUST é a remuneração pelo uso das linhas de transmissão, vinculada, para fins tributários, ao fornecimento da energia.

O procedimento fiscal encontra amparo no art. 571-B do RICMS/1997 c/c Convênio ICMS 117/2004, celebrado no âmbito do CONFAZ. Eventuais excessos ou supostas usurpações de competência levadas a efeito por órgãos dos quais emanam a legislação não podem ser apreciados neste foro, o que afirmo com supedâneo no art. 167, III, Decreto nº 7.629/1999 (RPAF/BA).

O ICMS-ST (substituição tributária) emana dos arts. 7º e 8º da Lei Estadual nº 7.014/1996. Previsto, na situação específica, na cláusula primeira do Convênio ICMS 117/2004 (exigência sobre a conexão e uso do sistema de transmissão na entrada de energia elétrica no estabelecimento consumidor ligado à rede básica). (...)

Também merece destaque o voto exarado pelo então Conselheiro Fábio de Andrade Moura no Acórdão CJF nº 0223-11/12 sobre o assunto:

(...)

Concernente à infração 3, a possibilidade de celebração de convênio dispondo sobre substituição tributária encontra amparo no art. 9º, da Lei Complementar 87/96, a seguir transcrito:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

O Supremo Tribunal Federal, sobre o assunto, também já se manifestou, in verbis:

"EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O Supremo fixou entendimento no sentido da constitucionalidade do regime de substituição tributária. Entendeu-se que a substituição tributária já tinha previsão no sistema jurídico-tributário brasileiro na vigência do regime constitucional anterior. 2. Na ordem constitucional vigente, a disciplina do instituto decorre tanto do recebimento do decreto-lei nº. 406/68 quanto dos Convênios ICM e ICMS celebrados com fundamento no art. 34, § 8º, do ADCT/88 até a edição da LC 87/96. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento". (AI 765040 AgR/RJ, Relator Min. EROS GRAU, DJe 19-11-2009).

Veja-se que, na norma da Lei Complementar, não há qualquer disposição condicionando a validade e vigência dos convênios firmados entre os Estados à regulamentação interna de cada ente da Federação. Até mesmo porque, como os convênios contam com a chancela dos Estados, sua aplicabilidade não pode ficar condicionada a nova confirmação, por meio de Decreto regulamentador, mesmo que o convênio seja autorizativo e haja questões internas relativas a procedimento que impeçam a sua imediata aplicabilidade.

No caso do Convênio ICMS 117/2004, a Cláusula Primeira estabelecia, com a redação vigente à época dos fatos geradores impugnados (janeiro a julho de 2005), o seguinte:

Cláusula primeira Fica atribuída ao consumidor livre conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica.

Parágrafo único. Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de competência do ICMS, o consumidor livre deverá:

I - emitir mensalmente nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente à entrada de energia elétrica, onde deverão constar, entre os demais requisitos:

- 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, até o primeiro dia do segundo mês subsequente, relatório 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.

Logo, o Convênio impunha claramente a substituição tributária para o fato descrito em sua cláusula

primeira e não havia, em seu texto, qualquer condicionamento à regulamentação por parte da legislação interna de cada ente Federativo, até mesmo porque não se vislumbram matérias pendentes de regulamentação.

Nesse contexto, é inconsistente a tese recursal, devendo, assim, ser repelida.

(...)

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, apenas para julgar improcedente a infração 2, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo, nos demais termos, a Decisão recorrida.

No que concerne à ilegitimidade passiva, questão no RPAF/99 é tratada como preliminar de nulidade, mas que em verdade trata-se de questão de mérito relacionada ao aspecto pessoal da hipótese de incidência, portanto, atinente a matéria tratada no direito tributário material e não formal. Conforme expresso acima a própria legislação de regência do imposto, acima citada, transfere ao adquirente de energia elétrica, no mercado de contratação livre, na condição de consumidor de energia elétrica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica em seu estabelecimento.

A nível da LC 87/96, há disposições que sustentam a legitimidade da cobrança. Conforme foi ressaltado no último Parecer Jurídico da PGE/PROFIS a citada Lei Complementar, em seu art. 2º, § 1º, inc. III, estabelece que o ICMS incide “sobre a entrada no território do Estado do destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrente de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde tiver localizado o adquirente”. Por sua vez, o art. 12 do mesmo diploma legal, estabelece em seu art. XII, que o fato gerador do imposto considera-se ocorrido no momento da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, quando não destinados à comercialização ou industrialização. No mesmo sentido, as prescrições da lei nº 7.014/96 – art. 2º, inc. III.

A questão da legitimidade passiva do consumidor, no ambiente da contratação livre de energia elétrica, conforme foi ressaltado no Parecer PGE, é idêntica de qualquer ilação interpretativa, em vista da clareza solar do conjunto legal que rege a matéria (lei complementar, convênios e normas legais e regulamentares estaduais). Portanto, não é possível se acolher a tese recursal de ilegitimidade passiva ao argumento desenvolvido inclusive nos memoriais, de que o contribuinte do ICMS incidente sobre energia elétrica é atribuição ou obrigação exclusiva da concessionária ou permissionária de serviço público de energia elétrica.

Saliento ainda que falece competência a este Colegiado a apreciação de alegações concernentes à inconstitucionalidade da legislação tributária, bem como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do artigo 167, incisos I e III, do RPAF/99, conforme abaixo transcrito:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Observo, por fim, que a incidência do ICMS sobre os custos de geração, transmissão e distribuição, segundo a 1ª Turma do STJ (Superior Tribunal de Justiça), por maioria, decidiu ser legal a cobrança do imposto sobre aquelas parcelas. Foi sinalizado por aquele tribunal superior que as taxas de transmissão e distribuição são cobradas dos grandes consumidores que adquirem energia elétrica diretamente das empresas geradoras e usam a rede comum de distribuição. O relator do processo, Ministro Gurgel de Faria, explicou em sede de Recurso, que não é possível fazer divisão de etapas do fornecimento de energia elétrica para fins de incidência do ICMS. Foi rechada ainda a tese de que o ICMS não seria devido na TUSD, por exemplo, porque essa tarifa teria a função de remunerar atividades-meio, incapaz de ser fato gerador da incidência do imposto. Observado também que as atividades de transmissão, distribuição e consumo se verificam de forma simultânea (realidade física intranponível).

Por sua vez, foi ainda destacado que em relação ao consumidor simples (consumidor cativo), vinculado à concessionárias regionais de energia elétrica, há incidência do ICMS sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, não podendo haver excessão em relação aos grandes consumidores. Haveria assim afronta ao princípio da igualdade da tributação.

A questão atualmente se encontra em discussão em sede de recurso repetitivo, com repercussão geral, em razão do dissenso jurisprudencial existente entre os tribunais brasileiros e as turmas do STJ.

Faço a inclusão neste voto das razões de decidir apresentadas pela 1ª Turma do STJ – Processos EREsp nº 1.163.020-RS, REsp nº 1.692.023-MT e o REsp 1.1699.851-TO, extraídas dos informativos da tribunal, inseridas no site www.stj.jus.br:

RECURSOS REPETITIVOS - AFETAÇÃO

Processo *ProAfR nos EREsp 1.163.020-RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, por maioria, julgado em 28/11/2017, DJe 15/12/2017 (Tema 986)*

Ramo do Direito *DIREITO TRIBUTÁRIO*

Tema *A Primeira Seção acolheu a proposta de afetação do recurso especial ao rito dos recursos repetitivos, conjuntamente com o REsp 1.692.023-MT e o REsp 1.699.851-TO, de sorte a definir tese sobre a seguinte controvérsia: Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS.*

Informativo nº 0601Publicação: 10 de maio de 2017.

PRIMEIRA TURMA

Processo *REsp 1.163.020-RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, por maioria, julgado em 21/3/2017, DJe 27/3/2017.*

Ramo do Direito *DIREITO TRIBUTÁRIO*

Tema *ICMS. Fornecimento de energia elétrica. Base de cálculo. Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD). Inclusão.*

Destaque

A Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) compõe o preço final da operação de fornecimento de energia elétrica e está incluída na base de cálculo do ICMS.

Informações do Inteiro Teor

Discute-se se a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – **TUSD** – que é paga pelo consumidor que adquire energia elétrica diretamente dos agentes de comercialização ou de geração no mercado livre de energia elétrica – sofre a incidência do ICMS e/ou compõe a sua base de cálculo. De início, importa destacar que a atual legislação de regência do setor elétrico brasileiro permite que grandes consumidores de energia elétrica possam escolher livremente a empresa geradora e/ou comercializadora que lhes apresenta oferta mais vantajosa, não estando mais vinculados às condições de fornecimento de energia elétrica estabelecidas para o público em geral pela concessionária distribuidora local. Nesse ponto, registre-se que o Conselho Nacional de Política Fazendária, por meio do Convênio ICMS n. 117/2004, atribui "ao consumidor livre conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica". A despeito do entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a inexigibilidade do tributo sobre a **TUSD**, faz-se necessário que a controvérsia seja examinada por outro enfoque. Nessa toada, tem-se que o fato gerador do ICMS em questão diz respeito à circulação jurídica da energia elétrica fornecida ao consumidor "livre". Em razão de sua peculiar realidade física, sabe-se que a circulação da energia elétrica se dá com a ocorrência simultânea de sua geração, transmissão, distribuição e consumo. Essa realidade física revela, então, que a

geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado da sua base de cálculo. Não trata a etapa de transmissão/distribuição de mera atividade meio – fundamento que até então embasava a jurisprudência desta Corte sobre o tema –, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável. Nessa esteira, cabe salientar que a CF/88, no art. 34, § 9º, do ADCT, ao tratar da responsabilidade tributária das concessionárias distribuidoras em relação aos consumidores que recebem a energia diretamente da distribuidora, sem margem de negociação ou escolha (consumidores “cativos”) deixou claro que todas as etapas do processo de fornecimento da energia elétrica devem ser consideradas na composição do preço final da mercadoria a ser suportada pelo usuário. Por outro lado, a exclusão dessa tarifa da base de cálculo do tributo implica flagrante violação ao princípio da igualdade e prejudica a concorrência, o que é expressamente vedado pelo art. 173, § 4º, da Carta Política. Embora materialmente não exista diferença na operação de fornecimento de energia elétrica, enquanto o “consumidor cativo” permanecerá pagando o ICMS sobre o preço final da operação, o “consumidor livre”, além de poder barganhar um melhor preço das empresas geradoras/comercializadoras, recolherá o tributo apenas sobre o preço dessa etapa da operação. Por fim, cumpre lembrar que o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia que a exclusão do custo referente à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS representa uma vantagem econômica desarrazoada em relação às empresas menores que arcaram com o tributo sobre o “preço cheio” constante de sua conta de energia, subvertendo-se, assim, os postulados da livre concorrência e da capacidade contributiva.

Informativo nº 0234 Período: 1º a 4 de fevereiro de 2005.

CORTE ESPECIAL

AG. INCIDENTE. SS. NÃO-DISCUSSÃO. MÉRITO. CONTROVÉRSIA.

Discute-se, na ação originária, se os encargos estipulados pela Aneel nas Resoluções n.ºs 666/2002, 790/2002 e 152/2003 consubstanciam ônus correspondentes aos serviços de transmissão/distribuição ou de fornecimento de energia elétrica, em especial, se os encargos da Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão - Tust e Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição - Tusd, cobrados da Cia. Siderúrgica Nacional - CSN e outra dizem respeito ao custo do transporte de energia elétrica. Essas empresas, agravantes, alegam que são consumidoras livres e, nessa condição, não adquirem energia da agravada, apenas se utilizam das linhas de transmissão e distribuição, pelo que, afirmam, estariam obrigadas apenas a ressarcir o “custo do transporte” envolvido, consoante determina o art. 15, § 6º, da Lei n. 9.074/1995. A Corte Especial negou provimento ao agravo, por entender que não há como concluir que se discutiu, em incidente de suspensão de segurança, o mérito da controvérsia. Não coube ao min. presidente deste Superior Tribunal analisar se as agravantes estão ou não obrigadas ao pagamento dos encargos estipulados pela Aneel. Considerou, tão-somente, os riscos que a manutenção da sentença traria à ordem e à economia públicas, deferindo a suspensão, notadamente, porque a decisão impugnada invadiu, indevidamente, a competência atribuída pela Lei n. 9.427/1996, art. 3º, IV, à Aneel, para fixação dos critérios utilizados para cálculo do preço de transporte, de que trata a Lei n. 9.074/1995, art. 15, § 6º. AgRg na SS 1.424-RJ, Rel. Min. Presidente Edson Vidigal, julgado em 1º/2/2005.

As circunstâncias acima apontadas, todavia, não retiram a legitimidade da cobrança lançada neste Auto de Infração, devendo, todavia, para fins de execução final da cobrança pela Fazenda Pública, que se aguarde a deliberação final do STJ acerca da legalidade da cobrança do ICMS sobre a TUST, TUSD e demais encargos.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para acolher a preliminar de mérito relacionada à decadência do período entre janeiro a novembro de 2007, modificando em parte a Decisão recorrida, conforme o demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO			
D.OCORR./VENC.	VLR. HISTÓRICO	ICMS DEVIDO-JJF	ICMS DEVIDO-CJF
31/01/2007	64.245,93	32.294,89	0,00
28/02/2007	64.028,48	32.261,04	0,00
31/03/2007	60.238,44	31.667,34	0,00
30/04/2007	64.396,41	32.336,04	0,00
31/05/2007	64.335,97	32.295,82	0,00
30/06/2007	65.139,23	32.548,97	0,00
31/07/2007	36.683,94	7.041,04	0,00
31/08/2007	29.023,79	5.787,93	0,00
30/09/2007	29.605,31	5.847,35	0,00
31/10/2007	29.624,11	5.872,70	0,00
30/11/2007	34.511,23	6.657,22	0,00

31/12/2007	32.611,84	6.388,52	0,00
31/01/2008	26.132,28	5.245,24	5.245,24
29/02/2008	13.072,37	3.053,56	3.053,56
31/03/2008	61.424,12	10.855,04	10.855,04
30/04/2008	36.087,94	6.834,14	6.834,14
31/05/2008	36.607,61	6.896,22	6.896,22
30/06/2008	34.351,46	6.552,28	6.552,28
31/07/2008	37.803,89	7.303,97	7.303,97
31/08/2008	37.816,03	7.351,54	7.351,54
30/09/2008	37.386,66	7.283,95	7.283,95
31/10/2008	36.578,03	7.152,34	7.152,34
30/11/2008	38.184,19	7.435,66	7.435,66
31/12/2008	37.423,66	7.190,01	7.190,01
31/01/2009	10.091,61	10.091,61	10.091,61
28/02/2009	7.931,29	7.931,29	7.931,29
31/03/2009	7.498,09	7.498,09	7.498,09
30/04/2009	9.114,00	9.114,00	9.114,00
31/05/2009	7.331,17	7.331,17	7.331,17
30/06/2009	1.324,16	1.324,16	1.324,16
31/07/2009	1.547,86	1.547,86	1.547,86
31/08/2009	1.549,84	1.549,84	1.549,84
30/09/2009	1.564,71	1.564,71	1.564,71
31/10/2009	1.458,92	1.458,92	1.458,92
30/11/2009	1.327,21	1.327,21	1.327,21
31/12/2009	1.373,27	1.373,27	1.373,27
31/01/2010	10.298,18	10.298,18	10.298,18
28/02/2010	8.150,95	8.150,95	8.150,95
31/03/2010	5.647,13	5.647,13	5.647,13
30/04/2010	7.131,95	7.131,95	7.131,95
31/05/2010	6.828,66	6.828,66	6.828,66
30/06/2010	7.374,04	7.374,04	7.374,04
31/07/2010	7.065,27	7.065,27	7.065,27
31/08/2010	9.582,75	9.582,75	9.582,75
30/09/2010	10.823,68	10.823,68	10.823,68
31/10/2010	10.086,21	10.086,21	10.086,21
30/11/2010	10.587,97	10.587,97	10.587,97
31/12/2010	9.840,31	9.840,31	9.840,31
31/01/2011	11.848,33	11.848,33	11.848,33
28/02/2011	11.594,18	11.594,18	11.594,18
31/03/2011	11.098,72	11.098,72	11.098,72
30/04/2011	11.130,00	11.130,00	11.130,00
31/05/2011	10.842,09	10.842,09	10.842,09
30/06/2011	11.411,79	11.411,79	11.411,79
31/07/2011	11.967,24	11.967,24	11.967,24
31/08/2011	12.339,37	12.339,37	12.339,37
30/09/2011	11.697,63	11.697,63	11.697,63
31/10/2011	18.683,05	18.683,05	18.683,05
30/11/2011	4.740,07	4.740,07	4.740,07
31/12/2011	12.213,19	12.213,19	12.213,19
TOTAL DO ICMS	1.302.407,81	609.247,70	378.248,84

VOTO DIVERGENTE

Peço vêrias para discordar do i. Relator em relação a incidência de ICMS sobre a TUST e TUSD.

Vale a pena transcrever um excerto do VOTO DIVERGENTE recentemente exarado pela i. Conselheira ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO, no Acórdão CJF nº 0056-11/14:

Conforme consta do relatório supra, através do item 1 do auto de infração, os prepostos autuantes pretendem exigir do ora Recorrente o ICMS supostamente recolhido a menor em decorrência da constatação de erro na determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária em operações de aquisições interestaduais de energia elétrica através da rede básica.

No entender da fiscalização, convalidado pela decisão de piso e pela maioria qualificada desta CJF, o Recorrente deveria incluir na base de cálculo do ICMS devido por substituição o valor correspondente aos encargos setoriais TUST (Taxa de utilização da rede de transmissão de energia elétrica), Conexão, Desenvolvimento Energético (CDE), Desenvolvimento de Energias Renováveis (PROINFA) e Reembolso de

Diferenças na Geração (CCC), pagos em decorrência da utilização, por parte daquele, da rede base de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Na linha da interpretação desensolvida no voto condutor do presente acórdão, a exigência encontra fundamento de validade no quanto previsto nos artigos 2º, § 1º, III, 6º da LC 87/96, e 12, XII, da LC 87/96, bem como nos artigo 7º e 8º da Lei Estadual nº 7.014/96, combinado com a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 117/04 e, em apertada síntese, acatar a tese sustentada pela Recorrente implícita afronta ao princípio constitucional da isonomia tributária, porquanto se estaria privilegiando os contribuintes de grande porte em determinamento dos demais contribuintes de menor capacidade que contratam energia através da rede cativa.

Peço vênia para discordar do entendimento do Nobre Relator, abstendo-me de adentrar, ressalte-se, nos aspectos de natureza constitucional que envolvem a matéria em discussão, em face da falta de competência deste órgão à luz do quanto previsto no artigo 169 do RPAF.

Com efeito, os aspectos material, espacial e quantitativo da regra matriz de incidência do ICMS nas operações internas com energia elétrica, encontram-se delineados no plano infraconstitucional nos artigos 2º, 12 e 13 da Lei Complementar nº 87/96, in verbis:

Art. 2º O imposto incide sobre:

.....
§ 1º O imposto incide também:

III –sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada. Grigos meus

A sujeição passiva do Recorrente, a seu turno, encontra previsão legal nos artigos 6º da referida Lei Complementar e nos artigos 7º da Lei nº 7.014/96.

Aplicando as disposições legais acima transcritas ao caso em análise é possível depreender com devida clareza que controvérsia não há acerca da obrigação de a Recorrente recolher por antecipação o imposto incidente nas entradas de energia elétrica em seu estabelecimento, uma vez que as operações que realizou não tiveram como fim a comercialização ou a industrialização deste insumo.

*A discussão instaura danos autos diz respeito, portanto, a que elementos se subsumem ao conceito de **valor da operação** estabelecido pelo inciso VII do artigo 13 da Lei Complementar, vale dizer: se este só abarca o preço correspondente à energia elétrica propriamente dita – assim entendida aquela que foi objeto de consumo pelo estabelecimento – ou se compreende também os valores relativos aos encargos setoriais pagos pelo Recorrente em decorrência da utilização das redes de transmissão e distribuição disponibilizadas pelas concessionárias ou permissionárias do sistema, tal como estabelecido pelo Convênio ICMS 117/04.*

Como sabemos, o consumo de energia elétrica pressupõe além de sua produção por parte das usinas, a sua distribuição que é realizada pelas empresas concessionárias ou permissionárias. De fato, é intuitivo concluir que só é possível cogitar do consumo da energia elétrica que foi produzida e distribuída em fases anteriores.

Lógico seria também que o ICMS incidente sobre a energia elétrica compreendesse todas as fases anteriores que tornaram possível o seu consumo.

Ocorre que estas fases anteriores não são dotadas de autonomia apta a ensejar incidências tributárias isoladas se assim não estiverem tipificadas em norma legal provida e prerrogativa para tanto.

*Nos termos em que está posto o sistema tributário vigente quanto a este particular, só é possível admitir hipótese de **operação** jurídica relativa ao fornecimento de energia elétrica, passível de tributação pelo ICMS, no exato momento em que ocorre o seu consumo. Assim sendo, o valor da operação previsto no texto do inciso VIII do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 não pode ser outro senão aquele correspondente à energia consumida pelo estabelecimento, desprezando-se, para tanto, os meios através dos quais este consumo foi viabilizado.*

Como forma se salvaguardar a incidência do imposto sobre os encargos setoriais poderia até se cogitar a possibilidade de estes integrarem a base de cálculo do imposto em vista do quanto previsto no art. 13, § 1º, II, a

e b da Lei Complementar nº 87/96. Contudo, no meu sentir, esta tarefa seria infrutífera. Vejamos, neste sentido, o que estatui os mencionados dispositivos:

Artigo 13

§ 1º – Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

II - o valor correspondente a:

- a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
- b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Por óbvio, os contratos firmados entre a Recorrente e as concessionárias/permissionárias que lhe permitem o uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica não se constituem em espécie dos gêneros seguro, juros ou descontos condicionais.

De igual forma, despesa paga, recebida ou creditada entre o vendedor e o comprador da energia também não são.

É que referidas avenças são firmadas pelo usuário com empresas distintas daquelas de quem compra a energia, se constituindo em contratos autônomos (artigo 9º Lei nº 9.648/98). Tal situação só restaria evidenciada na hipótese de a empresa fornecedora de energia elétrica ser também detentora da rede de distribuição ou de transmissão, ainda sim, a circunstância de os encargos setoriais serem devidos independentemente do consumo de energia elétrica afasta o enquadramento destas no conceito de despesa paga ou creditada ao vendedor em decorrência da operação de saída da mercadoria.

Isto posto, restam-nos perquirir a possibilidade de enquadramento dos encargos em comento no conceito de frete em transporte efetuado pelo próprio remetente ou por terceiro por conta e ordem deste e cobrado em separado do comprador.

Pois bem! Nos termos da nossa Lei Civil, cujas definições devem ser respeitadas para fins tributários em vista do que dispõe o artigo 110 do Código Tributário Nacional – CTN, contrato de transporte é a avença pela qual alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas(art 730).

Ainda segundo dispõe o artigo 743 do mencionado CODEX, a coisa, entregue ao transportador, deve estar caracterizada pela sua natureza, valor, peso e quantidade, e o mais que for necessário para que não se confunda com outras, devendo o destinatário ser indicado ao menos pelo nome e endereço.

Ocorre que em que pese o fornecimento de energia elétrica entre os agentes integrantes da rede básica – geradores, importadores, comercializadores e consumidores livres – seja contratado mediante avenças bilaterais, o fato é que os geradores e os importadores disponibilizam a energia num sistema único integrado pelas empresas de transmissão e de distribuição, de onde os interessados a retiram, não havendo, por conseguinte, nenhuma garantia de que a energia recebida por quaisquer dos consumidores livres é aquela mesma produzida pela parte com quem contratou o fornecimento.

Em outras palavras, o que efetivamente é objeto de contrato é determinada quantidade de energia, disponibilizada nas linhas de transmissão e de distribuição e apreendidas por cada agente no limite da demanda que lhe é autorizada pela permissão ou concessão autorizada pelo Poder Concedente.

A esse respeito, esclarecedoras são as lições do mestre IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

“Pelos critérios adotados no Setor Elétrico Brasileiro, o Gerador, ao colocar sua unidade de geração em funcionamento, deve providenciar um contrato de conexão com a concessionária de Transmissão/Distribuição, no qual o gerador assume o compromisso de entregar a energia na qualidade estabelecida pelo Poder Concedente (representado pela ANEEL).

Se a usina estiver conectada na RedeBásica celebra, também, um contrato de uso do Sistema de Transmissão com o Operador Nacional do Sistema (ONS), caso contrário, o contrato de uso é celebrado com a concessionária local. Em assim procedendo, o Gerador tem a garantia de que a energia disponibilizada pela sua usina tem trânsito garantido no submercado ao qual está conectado.

Deverá assinar, também, o Acordo de Mercado, o que lhe garante usufruir dos benefícios da operação otimizada do Sistema Elétrico.O Gerador poderá, então, comercializar a energia assegurada por seu parque gerador hidráulico (montante fixado pela ANEEL) e a disponibilidade líquida de seu parque térmico.

O comprador, por sua vez, ao firmar um contrato de compra e venda de energia com o Gerador, assina, também, o contrato de uso do Sistema de Transmissão com o ONS para ter a garantia de que as quantidades contratadas serão disponibilizadas no ponto de conexão.

(...)

Vê-se, então, que é impossível identificar qual é a origem da energia que está suprindo determinado comprador, já que todos os geradores entregam a energia ao Sistema Elétrico e os compradores recebem a energia deste mesmo sistema. O Gerador receberá pela energia contratada independentemente do nível de geração de suas usinas. Pode vender até o limite de sua energia assegurada, o qual é estabelecido, como direito, pela ANEEL. Isto é, o Gerador vende um direito e não um produto físico efetivo. Ao obter o direito, tem como contrapartida a obrigação de gerar de acordo com o programado pelo ONS.

(...)

No caso da energia elétrica é possível identificar fisicamente quanto foi produzido e quanto foi entregue ao Sistema, que não são necessariamente iguais, mas não é possível identificar qual a produção de cada usina que foi entregue a determinado comprador. A energia para atender o contrato que assinamos com a empresa industrial, por exemplo, poderá estar sendo fisicamente gerada pela geradora do Estado, ou por qualquer outra geradora de outro Estado que esteja conectada ao Sistema.”

Como se vê, no caso de operações com energia elétrica não há como se materializar um contrato de transporte nos termos em que delineado pela legislação civil pátria, diante do que, há de concluir, necessariamente, pela impossibilidade de enquadrar os encargos setoriais aqui analisados como uma constraprestação decorrente de um contrato desta natureza.

Longe de se configurar em meras assertivas, outro não é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça que debruçando sobre questão análoga a dos presentes autos, assim vem se manifestando de forma reiterada:

TRIBUTÁRIO. ICMS. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. "SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIA". INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA NA TRANSMISSÃO DA ENERGIA ELÉTRICA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 166/STJ - PRECEDENTES - SÚMULA 83/STJ. 1. Inexiste previsão legal para a incidência de ICMS sobre o serviço de "transporte de energia elétrica", denominado no Estado de Minas Gerais de TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica). 2. "Embora equiparadas às operações mercantis, as operações de consumo de energia elétrica têm suas peculiaridades, razão pela qual o fato gerador do ICMS ocorre apenas no momento em que a energia elétrica sai do estabelecimento do fornecedor, sendo efetivamente consumida. Não se cogita acerca de tributação das operações anteriores, quais sejam, as de produção e distribuição da energia, porquanto estas representam meios necessários à prestação desse serviço público." (AgRg no REsp 797.826/MT, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 3.5.2007, DJ 21.6.2007, p. 283). 3. O ICMS sobre energia elétrica tem como fato gerador a circulação da "mercadoria", e não do "serviço de transporte" de transmissão e distribuição de energia elétrica. Assim sendo, no "transporte de energia elétrica" incide a Súmula 166/STJ, que determina não constituir "fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". Agravo regimental improvido. (STJ, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 08/02/2011, T2 - SEGUNDA TURMA).

TRIBUTÁRIO - ICMS - ATIVIDADES DE DISPONIBILIZAÇÃO DO USO DAS REDES DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA - TUST E TUSD - NÃO INCIDÊNCIA - ALEGADA ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DO CONSUMIDOR FINAL - DISTRIBUIDORA - MERA RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO - POSIÇÃO DE NEUTRALIDADE - RESTRIÇÕES PREVISTAS NO ART. 166 DO CTN - INAPLICABILIDADE 1 As atividades de disponibilização do uso das redes de transmissão e distribuição de energia elétrica, remuneradas pela TUST e TUSD, não se subsumem à hipótese de incidência do ICMS por não implicarem circulação da mercadoria. Esses serviços tão e simplesmente permitem (atividade-meio) que a energia elétrica esteja ao alcance do usuário. 2 A distribuidora de energia elétrica, por não realizar qualquer operação mercantil, não guarda relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo, motivo pelo qual não se enquadra na concepção de contribuinte (de direito/direto), estatuída pelo art. 121, I, do Código Tributário Nacional. Certo é, portanto, que o Legislador Constituinte escolheu a distribuidora como responsável pelo recolhimento do tributo (ADCT, art. 34, § 9º), por pura questão de política fiscal (de facilidade de arrecadação do tributo), obrigação que deveria, a rigor, ser suportada pelas produtoras de energia elétrica ou mesmo pelo próprio consumidor final. Nessa perspectiva, motivos não há para impedir-se o consumidor final - que, em último plano, é quem suporta, por certo, o tributo - em figurar no polo passivo da ação na qual se discute a higidez da exação (ou mesmo sua repetição) tão e simplesmente diante do contido no art. 166 do Código Tributário Nacional. Até mesmo porque, nesse caminhar, chegar-se-ia a absurda situação de total inviabilidade de discutir-se em juízo a questão, justamente em face do absoluto papel de neutralidade da distribuidora na cadeia de propagação do tributo. (TJ-SC, Relator: Luiz Cézar Medeiros, Data de Julgamento: 11/01/2012, Terceira Câmara de Direito Público).

Diante de tudo o quanto foi até aqui exposto é que não vislumbro alternativa senão a de conferir às disposições veiculadas pelo Convênio ICMS 117/04 interpretação conforme a Lei Complementar nº 87/96, para concluir que não devem integrar o valor da operação, base de cálculo do ICMS substituído devido nas operações internas com energia elétrica, quaisquer outro elemento que não o valor correspondente ao consumo da energia pelo estabelecimento adquirente.

Ressalte-se, pela sua fundamental importância, que a conclusão que ora se chega é reforçada, a contrario sensu, pela tramitação no Congresso Nacional, da Proposta de Emenda Constitucional nº 285/2004 e do Projeto de Lei Complementar nº 352/2002. A primeira prevê a inclusão no texto da Lei Maior da transmissão de energia elétrica como uma das hipóteses de incidência do ICMS; e a segunda inclui dentre os elementos que constituem a base de cálculo do imposto incidente nas operações internas com energia elétrica, dentre outros, os encargos de transmissão e distribuição de energia.

Assim é que, acolhendo os fundamentos de direito apresentado peça recursal nas razões de apelo, Dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reformar a Decisão de Primeira Instância e julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração.

Assim entendo que a tese recursal apresentada pela Recorrente deve ser acatada e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto e PROVIMENTO do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida e julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269200.0333/12-4, lavrado contra MINERAÇÃO CARAÍBA S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$378.248,84, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Tolstoi Seara Nolasco, Ildemar José Landin e Eduardo Ramos de Santana.
VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Paulo Sérgio Sena Dantas, José Carlos Barros Rodeiro e Tiago de Moura Simões.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de março de 2018.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS