

**A. I. N°** - 279757.0105/20-8  
**AUTUADO** - BANDA DE COURO ENERGÉTICA S.A.  
**AUTUANTES** - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e MARCO AURÉLIO SOARES FERREIRA  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFRAZ VALE DO SÃO FRANCISCO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 29/11/2022

## 2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0222-02/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. CONEXÃO E USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO DE ENÉRGIA ELÉTRICA. REDE BÁSICA. Verificado insanável vício no procedimento fiscal a impedir o prosseguimento do PAF, pois, os fatos concretos divergem dos descritos na infração tipificada. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/12/2020, exige o valor de R\$ 43.029,25, em decorrência da seguinte infração:

**Infração 1 – 002.001.021:** Deixou, o contribuinte, de recolher o ICMS incidente sobre a conexão e uso dos Sistemas de Transmissão na entrada de Energia Elétrica no seu estabelecimento consumidor ligado à rede básica. Mesmo tendo sido, a Operação, regularmente escriturada e emitida a correspondente Nota Fiscal de entrada. **Valor histórico:** R\$ 43.029,25. **Período:** setembro a novembro de 2015, fevereiro a dezembro 2016. **Enquadramento legal:** Inciso XVII do art. 268, arts. 400 e 402 do RICMS – Decreto nº 13.780/12 c/c inciso III, § 2º do art. 2º, Inciso VIII do art. 4º, Inciso IV, do § 1º do art. 5º, alínea “g”, do Inciso I do art. 13, alínea “i”, do Incisos II do art. 16, art. 16-A, e Incisos V e § 1º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96 e Cláusulas primeira e terceira do Convênio ICMS 117/04 c/c Incisos I, da Cláusula segunda do Convênio ICMS 101/11. **Multa** de 60%: Alínea “f”, do Inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

**Complemento:** Conforme demonstrativo Baraúna\_I\_Anexo\_B/Energia Elétrica, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao contribuinte.

Em 25/02/2021, os patronos do autuado apresentam a Impugnação de fls. 21/33v. Falam da tempestividade da defesa, relatam fatos e reproduzem as infrações.

Informam que o autuado é uma Central Geradora de energia Eólica, com matriz inscrita no CNPJ sob o nº 19.354.626/0001-24, com sede na Av. Eng. Domingos Ferreira, nº 2.589, 8º andar (parte), Boa Viagem, CEP 51.020-031, Recife/PE, e filial (unidade geradora) inscrita no CNPJ sob o nº 19.354.626/0002-05, localizada no Município de Sento Sé, Estado da Bahia, que teve outorgado o regime de Produção Independente de Energia Elétrica (PIE) pelo Ministério de Minas e Energia (MNE), por ter se sagrado vencedora no Leilão nº 05/2013, conforme atesta a Portaria MNE nº 52, de 12.02.2014 anexa (doc.05).

Salientam que a geração é o segmento da indústria de eletricidade responsável por produzir energia elétrica e injetá-la na rede, nos sistemas de transporte (transmissão e distribuição), para que a energia chegue aos consumidores, sendo que o setor elétrico é composto por 03 (três) atividades complementares, quais sejam, geração, transmissão e distribuição de energia:



Pontuam que a geração se constitui da atividade de produção de energia a ser canalizada aos sistemas de transmissão ou distribuição para posterior entrega ao destinatário final. Dizem que após ser gerada, a energia transita por linhas de transmissão de alta tensão e para diminuir a tensão da energia, é submetida a subestações para redução de potência, por meio das distribuidoras, alcançando, assim, o consumidor final.

Observa-se que a autuada se encontra no início da cadeia elétrica, razão pela qual necessita:

- Utilizar a rede básica de transmissão de energia, tendo firmado o Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) com o ONS (Operador Nacional do Sistema Elétrico) e as Concessionárias de Transmissão (doc. 06); e
- Adquirir componentes e equipamentos para viabilizar o funcionamento de sua Central Geradora Eólica, sendo, nesse contexto, habilitada no Programa Desenvolve Bahia (doc. 09).

Alegam **decadência parcial do crédito tributário**. Pontua que o feito decorre de Auto de Infração cuja notificação ocorreu em 29.12.2020 (doc. 04), razão pela qual resta clara a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos 05 (cinco) anos antes dessa data – ou seja, em momento anterior a 29.12.2015.

Explicam que o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, razão pela qual o prazo decadencial concedido à Fazenda Pública para constituir o crédito, na hipótese de insuficiência de pagamento, é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN (reproduz).

Acrescentam que deixando o Fisco de realizar a autuação do contribuinte no prazo de 5 (cinco) anos de que dispõe para tanto, ocorre a homologação tácita, reputando-se, por conseguinte, extinto o crédito tributário, conforme disposição expressa contida no artigo 156, VII do CTN (reproduz).

Ponderam que a legislação tributária determina é que após cinco anos, contados do fato gerador, sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento, e definitivamente extinto o crédito tributário. Ou seja, o que é objeto da homologação tácita não é o pagamento realizado pelo sujeito passivo, e sim o lançamento. A despeito da imprecisão técnica do CTN, ao adotar o termo lançamento, há um consenso de que o sentido de que no lançamento por homologação o sujeito passivo verifica a ocorrência do fato gerador, efetua o cálculo do tributo a ser pago e recolhe o valor apurado como devido.

Asseveram para o fato de haver ou não pagamento realizado pelo contribuinte é irrelevante, para fins de definir se há ou não decadência do direito de a Fazenda lançar o tributo. Isto porque o ICMS possui características específicas, que influem na questão da decadência, entre elas, o dever de integrar sua escrita fiscal e contábil de forma automatizada aos sistemas de informação do Fisco, e o fator da habitualidade da realização do fato gerador pelo contribuinte do ICMS.

Explicam o raciocínio, primeiramente da habitualidade do contribuinte de ICMS ser característica legalmente prevista no art. 4º, da LC 87/1996 (Lei Kandir). Por sua vez, mesmo antes do início de suas atividades, o contribuinte de ICMS deve inscrever-se em um banco de dados (Cadastro de Contribuintes do Estado) vinculado aos sistemas de informação do Fisco. Tal panorama resulta na conclusão de que a Fazenda Pública não depende da ocorrência de um pagamento para saber da existência de um fato gerador ou da existência de um contribuinte que – por definição legal – é aquele que pratica regularmente o fato gerador do ICMS.

Frisam que com o advento da implementação da NFe (nota fiscal eletrônica), e da EFD (escrituração fiscal digital), o Fisco passou a ter meios de conhecer com presteza as operações e prestações realizadas pelo contribuinte. Sob outra ótica, a Fazenda Pública também tem condições de verificar sem maiores delongas a hipótese de omissão no cumprimento destas obrigações, além de poder cotejar o conteúdo das declarações e o valor do imposto apurado pelo contribuinte e o valor pago por este. A falta de entrega de qualquer documento ou arquivo, por

sua vez, demonstra a necessidade de verificar a ocorrência de alguma irregularidade. Por isso, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é aquele previsto no artigo 150, § 4º do CTN.

Argumentam que o panorama acima exposto é suficiente para afastar, no caso concreto, a aplicação do art. 173, I do CTN. Argui que a hipótese de considerar que qualquer eventual diferença de imposto não recolhido pelo contribuinte tornaria aplicável o art. 173, I, e não o § 4º do artigo 150, resultaria em retirar totalmente a eficácia deste último dispositivo, pois, a rigor, autoriza a Fazenda Pública a exigir qualquer diferença de imposto, sob o argumento de que não ocorreu o pagamento (ainda que de uma pequena diferença). Ora, sempre que a Fazenda Pública realiza um lançamento de ofício para exigir imposto, é porque verificou que houve alguma falta de pagamento. Seguindo a lógica de que qualquer falta de pagamento afasta a aplicação do § 4º do CTN resultaria no total esvaziamento da norma nele contida.

Observa-se que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 29.12.2020, razão pela qual os fatos geradores anteriores a 29.12.2015 estão extintos pela decadência, decorrente da homologação tática, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, razão pela qual devem ser excluídos da cobrança os valores indicados na autuação até dezembro de 2015, uma vez que decaiu o direito de a Fazenda Pública cobrar o referido imposto lavrado.

Defendem a **falta de respaldo legal para cobrança de ICMS sobre a conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica**. Esclarece que por ser geradora de energia que não se enquadra como “consumidora” de energia no mercado livre (ACL) e, portanto, a sua relação com as Concessionárias de Transmissão não se refere “a entrada de energia no seu estabelecimento consumidor”, como equivocadamente entendeu o Sr. Agente Autuante, mas sim corresponde a uma relação em que ela é tomadora dos serviços de conexão e transmissão na rede básica da energia produzida no seu estabelecimento, a fim de que a energia, uma vez vendida para distribuidoras e comercializadoras, chegue aos destinatários finais.

Explicam que a Rede Básica consiste na infraestrutura necessária ao suprimento de energia elétrica para todas as regiões do País eletricamente interligadas, através do Sistema Interligado Nacional, sendo que as Transmissoras são empresas vencedoras de um leilão que recebem a outorga de concessão para prestação de serviço público de transmissão no âmbito do Sistema Interligado Nacional, pois as notas fiscais (doc. 07) suscitadas no auto de infração, que versam sobre a utilização da Rede Básica de Transmissão, tem como partes, de um lado, Transmissoras e, de outro, cuja atividade é de produzir energia através de sua Central Geradora Eólica, conforme já explicado anteriormente.

Ressaltam as várias designações para “utilização da rede de transmissão”, tomadas equivocadamente pelo Fisco como meio de consumo de energia: “encargos de conexão/uso de sistema”; “faturamento de transmissão RB”; “energia (rede básica) ” e “ cobrança dos encargos de uso do sistema de transmissão”.

Esclarecem que a relação da autuada com as transmissoras de energia não é uma relação em que ela seria responsável pelo pagamento do ICMS sobre o CUST ou os encargos de conexão e transmissão por figurar como “consumidora” ou adquirente de energia, mas sim uma relação em que ela, sendo geradora de energia, se conecta ao sistema, estabelecendo uma relação jurídica de “uso” dos sistemas de conexão e transmissão de energia, a fim de que a energia seja vendida para comercialização e/ou distribuição aos consumidores.

Asseveram que, ainda que se pudesse cogitar a possibilidade de cobrança do ICMS sobre o CUST e os encargos de conexão, o que se admite por mero esforço de argumentação, ainda assim tais valores não poderiam ser cobrados da autuada, eis que lhe faltaria legitimidade passiva nessa pretensa relação tributária, pois ela não utiliza a rede de transmissão para “adquirir” energia para seu consumo, mas sim produz energia (atividade de geração) e injeta na rede, a fim de que seja, ao final, distribuída aos consumidores.

Anexam notas fiscais de venda de energia, que bem demonstram que a autuada, na qualidade de

geradora de energia, vende seu produto (energia) para comercialização e distribuição por terceiros para os consumidores (doc. 08). Destaca que a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL editou a Resolução Normativa nº 281/1999, determinando, em seu artigo 10, § 3º, que as geradoras de energia deverão firmar o Contrato de Uso dos Sistemas de Transmissão com o Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS). Assim, a autuada firmou o já citado Contrato de Uso o Sistema de Transmissão (CUST) com o ONS e as Concessionárias de Transmissão (doc. 06).

Assinalam que consta no CUST celebrado, o contrato tem como escopo regular as condições, procedimentos, direitos e obrigações das partes em relação ao uso do Sistema de Transmissão. Pontuam que este contrato tem por objeto estabelecer os termos e condições que irão regular (Reproduz o contrato).

Sustentam não restar dúvidas, portanto, que se trata de um contrato de prestação de serviço de transmissão de energia, que tem como contraprestação o pagamento dos encargos de uso do sistema de transmissão para que a autuada injete na rede a energia gerada. Tais cobranças estão em consonância com o disposto no § 6º, do artigo 15 da Lei nº 9.074/95, bem como no artigo 19 da citada Resolução Normativa ANEEL nº 281/99.

Notam que a própria legislação assegura o acesso dos fornecedores (no caso dos geradores) aos sistemas de distribuição e transmissão mediante “ressarcimento do custo de transporte envolvido, calculado com base em critérios fixados pelo poder concedente”, deixando claro que se trata de uma cobrança para cobrir os custos do uso do sistema, não tendo, por conseguinte, a função de remunerar, sob nenhuma hipótese, a mercadoria envolvida, qual seja, a energia elétrica, cuja relação de circulação jurídica, no caso presente, é estabelecida em outra relação jurídica existente entre a autuada e seus clientes, que, por sua vez, efetuam a venda da energia para os consumidores finais.

Defendem que o Agente Autuante exigiu INDEVIDAMENTE o recolhimento do ICMS sobre a totalidade dos valores referentes aos serviços de transmissão de energia, cobrados pelas CONCESSIONÁRIAS DE TRANSMISSÃO (vide doc. 07) em face da energia injetada na Rede Básica pela autuada. Ou seja, embora não exista comercialização de energia ou de nenhuma outra espécie de mercadoria que pudesse ensejar a ocorrência do fato gerador do ICMS na relação da autuada com as CONCESSIONÁRIAS DE TRANSMISSÃO, mesmo assim o agente autuante insistiu em lavrar o auto ora impugnado, para cobrar o ICMS sobre o valor total das faturas. Contudo, o critério material da regra matriz de incidência do ICMS é a realização de operações relativas à circulação (econômica e jurídica) de mercadoria. A circulação pressupõe a entrega da mercadoria, a tradição, o efetivo consumo, decorrente de atividade de mercancia que determine a necessária mudança de titularidade, sem a qual não se pode falar em incidência de ICMS.

Falam que não há previsão legal para que seja cobrado ICMS sobre os valores pagos às concessionárias pelos serviços de transmissão de energia elétrica, pois nesta fase não há a saída de mercadoria das concessionárias para a geradora autuada (circulação econômica e jurídica), mas mero trânsito físico (locomoção) da energia produzida e injetada pela autuada (operação de saída e não de entrada) na Rede Básica a fim de que, na sequência, após a devida comercialização, chegue aos consumidores finais, pois conforme preceitua a CF/88, a hipótese de incidência de ICMS tem seus elementos delineadores insculpidos no artigo 155, inciso II e § 3º.

Acrescentam que a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) define as normas gerais do ICMS, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “a” da Carta Magna.

Dizem que para entender o critério material da hipótese de incidência do ICMS estabelecido no texto constitucional, é preciso analisar o significado e abrangência de cada um dos elementos da incidência, a saber: operações, circulação e mercadorias. Reiteram que a palavra “operações” (primeiro elemento) pressupõe a ocorrência de circulação de mercadoria, que deve ser entendida como a sua circulação econômica e jurídica. Assim, por operações podemos definir todo e qualquer negócio jurídico do qual decorra a transferência de propriedade e titularidade de mercadorias, no caso, a transferência de propriedade e titularidade da energia.

Complementam que em mesmo sentido deve ser interpretado o termo “circulação” (segundo elemento de incidência), que deve ser entendido como a circulação que for subjacente a um negócio jurídico pelo qual haja a transferência da propriedade de mercadorias. Finalmente, a palavra “mercadoria”, como terceiro elemento da incidência, deve ser entendida como bens destinados ao comércio, que constituam objeto das atividades comerciais do seu proprietário.

Argui que a expressão “operações relativas à circulação de mercadorias” previstas no texto constitucional e na legislação federal, utilizada para determinar o campo de incidência do ICMS, impede que o imposto estadual incida sobre saída ou trânsito de mercadoria que não esteja amparada por negócio jurídico mercantil, ou seja, que não tenha conteúdo econômico que viabilize e justifique a tributação.

Nessa toada, o critério material da hipótese de incidência do ICMS é a operação de circulação de mercadorias que envolva a atividade de mercancia, em que ocorra a efetiva transferência de disponibilidade do bem (que pressupõe a mudança de titularidade), não alcançando, portanto, o mero trânsito (uso do sistema de transmissão) da mercadoria (energia) produzida pela impugnante e injetada na Rede Básica para posterior revenda pelos adquirentes. Reproduz o art. 4º, da Lei Kandir - definição de contribuinte do ICMS sobre energia elétrica, além da lei baiana no mesmo sentido é norma Baiana que versa sobre o ICMS – Art. 2º da Lei nº 7.014/96.

Consigna que do conjunto normativo é evidente que o contribuinte do ICMS é o adquirente da energia elétrica, e que o fato gerador ocorre quando do consumo da energia adquirida. Cita a doutrina de Roque Antonio Carrazza.

Afirma que nessa premissa é que foi lavrado o auto de infração ora combatido, em que se atribuiu à autuada, na qualidade de suposta “adquirente de energia”, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento, conforme a cobrança teve por base o art. 400 do RIMCS/BA, que atribui ao consumidor de energia conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão “na entrada” de energia elétrica no seu estabelecimento. Contudo, como exaustivamente demonstrado, a autuada é empresa geradora de energia eólica, que injeta energia na rede básica e, portanto, se relaciona com as CONCESSIONÁRIAS DE TRANSMISSÃO na estrita medida em que faz uso dos sistemas de transmissão para venda do seu produto (injeta a energia na rede).

OK. O AI É NULO APENAS PELA INCONGRUÊNCIA ENTRE A INFRAÇÃO E O FATO GERADOR QUE É O CUSTO DE CONEXÃO PARA SAÍDA DE ENERGIA E NÃO DE CONEXÃO PARA ENTRADA DE ENERGIA DESCrito NA INFRAÇÃO.

Sustentam que não há, no caso dos autos, operação de entrada de energia que possa gerar a “pretensa” atribuição de responsabilidade para a autuada pelo recolhimento do ICMS sobre os encargos de uso do sistema de transmissão. Dizem que na realidade, como geradora de energia, ao fazer uso do sistema de transmissão, para “injetar” na rede a energia produzida, a autuada não assume a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS.

Concluem pela insubsistência do Auto de Infração, no que diz respeito a esta cobrança, seja porque o uso dos sistemas de conexão e de transmissão não constitui fato gerador do ICMS, seja porque a legislação atribui a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS relativo aos encargos de uso de tais sistemas apenas ao “consumidor”, em relação ao custo do serviço pela energia que “entra” no seu estabelecimento, e, conforme exaustivamente demonstrado, a autuada é geradora de energia, e, portanto, faz uso dos sistemas de transmissão e se relaciona com as CONCESSIONÁRIAS TRANSMISSORAS apenas quando injeta energia na rede básica, em operações de saída de energia, albergadas pela não incidência do ICMS (doc. 08). Transcreve jurisprudência do STJ (*REsp 1673299/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/08/2017, DJe 13/09/2017*, Súmula nº 166 e julgamento do STJ (*REsp 1125133 / SP. Relator(a): Min. Luiz Fux. Órgão Julgador: Primeira Seção. DJe 10/09/2010. RTFP vol. 96 p. 392*) elucidou que a hipótese de incidência do imposto ocorre apenas quando há circulação jurídica, em consonância

com o ora esposado.

Sustentam que a doutrina e a legislação entendem que a utilização da conexão e sistemas de transmissão de energia elétrica pela autuada não é fato gerador de ICMS, razão pela qual deve ser anulado o crédito tributário ora impugnado. Portanto, sustenta que a autuada, como geradora, jamais responde pelo pagamento do imposto, mas sim, o consumidor. Portanto, parte ilegítima para figurar como devedora do ICMS cobrado na Infração 01 do auto combatido.

Impugnam pela **improcedência da cobrança objeto da infração 02. Acosta documentos fiscais emitidos contra empresa diversa da autuada. Alega nulidade da cobrança por falta de fundamentação legal e por cerceamento do direito de defesa.**

Pontuam que foi cobrado multa no percentual de 1% sobre o valor de cada operação, pela suposta falta de registro das notas fiscais indicadas na planilha constante do auto combatido. Contudo, a cobrança não pode prosperar na medida em que a totalidade das notas fiscais que deram ensejo ao lançamento da multa foram emitidas contra empresa diversa da Autuada, a saber, contra a empresa MORRO BRANCO I ENERGÉTICA S.A., de forma que, não poderiam estar registradas na escrita fiscal da autuada, conforme demonstram-se das notas fiscais anexas (doc.09).

Sustentam que a infração 02, lavrada considerando a suposta falta de escrituração de documentos fiscais pela autuada não pode prosperar, na medida em que os documentos indicados foram emitidos contra empresa diversa. Além disso, referida cobrança não poderia prevalecer porque não foi devidamente fundamentada, violando, assim, o contraditório e a ampla defesa (Art. 5<sup>a</sup>, LV da CF), direito esse que, como não poderia deixar de ser, é reiterado no art. 2º do Decreto nº 7.629/1999.

Lembram que o ato normativo em que se embasa a cobrança, pois, apesar de suscitados os artigos 217 e 247 do Decreto nº 13.780/2012 (RICMS/BA), tais dispositivos, por si só, não preenchem o requisito da imputação específica, apto a permitir o pleno direito de defesa do contribuinte. Primeiramente, informa que o art. 217 trata de dispositivo legal aplicável às empresas do simples nacional, não descrevendo qualquer tipo de obrigação específica que pudesse ter sido descumprida pela autuada.

Explicam que no âmbito da Receita Federal como não poderia ser diferente, não há cadastros da autuada como optante desse regime:



**Consulta Optantes**

Data da consulta: 16/02/2021 10:31:13

Identificação do Contribuinte - CNPJ Matriz

CNPJ: 19.354.626/0001-24  
A opção pelo Simples Nacional e/ou SIMEI abrange todos os estabelecimentos da empresa

Nome Empresarial: BARAUNAS I ENERGETICA S/A

Situação Atual

Situação no Simples Nacional: NÃO optante pelo Simples Nacional  
Situação no SIMEI: NÃO enquadrado no SIMEI

Destacam que o art.217 não se subsume ao caso concreto, pois a autuada não é empresa optante do Simples Nacional. Por sua vez, dispõe o art. 247 do RICMS/BA, pois o ato normativo acima transcrita está inserido na “Seção XV - Da Escrituração Fiscal Digital – EFD” o qual, todavia, tem um teor explicativo e não impositivo, razão pela qual se pressupõe que a pretensão do Fisco apenas poderia prosperar se realizada uma eventual interpretação entre a norma suscitada expressamente no Auto de Infração (qual seja, o caput do art. 247) em conjunto com algum outro dispositivo do RICMS ou de outra legislação, que impusesse uma determinada conduta

impositiva, o que, à toda evidência, não ocorreu.

Salientam que ante a falta de ato normativo que imponha a realização de uma conduta à autuada, não há força no art. 247, por si só, para se pretender respaldar a infração ora impugnada. Com o máximo respeito, nem o art. 217 e nem o art. 247 do RICMS/BA estão aptos a sustentar a legalidade das infrações apontadas pelo Fisco, uma vez que não permitem entender de modo pleno qual a base legal que respalda o entendimento do Agente Autuante, uma vez que o princípio da legalidade é matéria basilar dos direitos fundamentais, conforme dispõe o art. 5º, II da CF.

Citam o princípio da legalidade é especificamente disposto no art. 150, I da CF e consigna que infringe o direito de defesa da autuada, e, portanto, resta violado mais um comando constitucional, conforme o art. 5º, LV da CF. Além disso, o crédito tributário decorre da aplicação da regra matriz de incidência tributária, que se formaliza pelo lançamento. Para que ele ocorra, é necessário realizar a subsunção do fato supostamente infringido à norma que estabelece a conduta, a qual dá origem ao fato jurídico que, via de consequência, instaura a relação obrigacional subjetiva entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Arrematam que o lançamento do crédito pelo Agente Autuante no exercício de suas funções é uma espécie de ato administrativo, que deve preencher obrigatoriamente todos os elementos que são os pressupostos necessários para sua validade, quais sejam: a competência, o objeto, a forma, o motivo e a finalidade.

Chamam atenção para o motivo, que é subdividido em motivo e motivação, sendo o primeiro a situação de fato, ou seja, a ocorrência da vida real que se subsume aos critérios descritos na hipótese de incidência, e o segundo corresponde ao comando normativo que justifica o pronunciamento, concernente à descrição do motivo do ato, que está situada no antecedente da norma individual e concreta.

Dizem que a Lei nº 9.788/1999, que regula o processo administrativo no âmbito Federal, estabelece no seu artigo 2º, que a Administração Pública deverá obedecer, além do princípio da legalidade e outros, ao da motivação. A mesma lei, no seu artigo 50, estabelece que os atos administrativos devem ser obrigatoriamente motivados, contendo a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, de maneira explícita e clara.

Discorrem que o lançamento do crédito tributário notificado ao sujeito passivo, sem que ele contenha a exata descrição dos fatos à norma jurídica supostamente infringida, responsável por criar o fato jurídico, padece de motivação e legalidade, não sendo possível produzir efeitos no ordenamento jurídico. Nesse sentido, as infrações do auto ora combatido, por não conterem a clara descrição do fato e do respectivo suporte legal, apto a criar a norma concreta e individual, deve ser declarada nula, visto que tal deficiência é um vício insanável, não passível de convalidação.

Acostam entendimento acatado pelo Conselho de Contribuintes Federal (*Processo nº 15983.000565/2007-22 - Acórdão nº 2803003.223 - Órgão julgador 3a Turma Especial da 2a Seção - Relator Gustavo Vettorato - Julgamento em 14 de abril de 2014; Processo nº 37034.001695/2003-11 - Acórdão nº 9202-01.823 - Órgão Julgador Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Relator Elias Sampaio Freire - Julgamento em 25 de outubro de 2011*).

Sustentam restar nulo o Auto de Infração por falta de capitulação legal específica (ofensa ao princípio da motivação) e por violação ao princípio da legalidade e do direito de defesa da autuada.

Quanto à multa aplicada, arguem que todas as operações objeto do Auto de Infração impugnado constam com documentação probatória dos fatos geradores, que – na remota hipótese de manutenção do crédito tributário – demonstram que não agiu a autuada com má-fé, mas, no máximo, com entendimento divergente do Fisco Estadual quanto à incidência tributária, requer-se a aplicação do art. 42, I da Lei Estadual nº 7.014/1996. Requer a diminuição da multa cominada de 60% para 50%.

Reproduzindo o parágrafo único, art. 145 do Decreto nº 7.629/1999, pedem a realização de perícia fiscal arrolando os seguintes quesitos a serem respondidos pelo Perito Fiscal:

- I) A utilização, pela autuada, da conexão e sistemas de transmissão de energia elétrica (Doc. 07 - Notas Fiscais - Transmissão) se dá em operação de consumo de energia elétrica ou de entrada de energia elétrica em seu estabelecimento?
- II) Da análise dos documentos enviados é possível afirmar que as CONCESSIONÁRIAS DE TRANSMISSÃO prestam serviços à autuada em relação à energia que ela produz e injeta na Rede Básica para venda posterior?
- III) Da análise das notas fiscais anexas que foram objeto da Infração 02 do Auto de Infração ora combatido é possível constatar que se tratam de notas fiscais emitidas contra empresa diversa da autuada?
- IV) Da análise dos documentos fiscais trazidos aos autos, é possível atestar que nos casos indicados no tópico 5 desta impugnação decorreu o prazo de 5 anos entre a emissão do documento fiscal e a notificação do lançamento ocorrida em 29/12/2020?

Finaliza requerendo:

- a) Reconhecimento da não incidência de ICMS sobre a utilização da conexão e sistemas de transmissão de energia elétrica por empresa geradora de energia elétrica.
- b) Reconhecimento da ilegitimidade passiva da autuada para figurar como responsável tributária pelo recolhimento do ICMS sobre as faturas de transmissão e encargos de conexão, uma vez que ela não figura como consumidora da energia que entra em seu estabelecimento, mas sim como “geradora de energia” que injeta na Rede Básica.
- c) Reconhecimento da improcedência da cobrança relativa à infração 02, uma vez que se refere à multa pela suposta falta de escrituração de notas fiscais que foram emitidas contra empresa diversa da autuada;
- d) Reconhecimento da nulidade do Auto de Infração por falta de capitulação legal específica e por violação ao princípio da motivação dos atos administrativos, da legalidade e do direito de defesa da autuada, com base nos arts. 5º, II e LV, e art. 150, I, todos da CF;
- e) Reconhecimento da decadência dos créditos tributários relativos aos períodos anteriores a 29/12/2015;
- f) A diminuição da multa cominada de 60% para 50%, nos termos do art. art. 42, I da Lei Estadual nº 7.014/1996.
- g) Pela conversão do feito em diligência, para que seja realizada perícia fiscal, nos termos do art. 145 do RPAF, a fim de que o Perito a ser nomeado responda os quesitos formulados na presente manifestação, e, ao final, após a conclusão da perícia, seja julgado improcedente o auto de infração, pelas razões expostas.
- h) Que todas as publicações sejam efetuadas em nome de TACIANA BRADLEY, inscrita na OAB-PE sob o nº 19.130, sob pena de nulidade, nos termos do artigo 272, § 2º do CPC.

A Informação Fiscal foi presta às fls. 101/110, por um dos autuantes. Inicialmente se reproduz as infrações, indicando que os demonstrativos de fls. 09 a 19 relacionam todos os documentos fiscais que suportam a acusação.

No mérito, informa que a discussão instaurada quanto à **Infração 01** se restringe, exclusivamente, à questão de mérito que busca identificar o responsável pelo recolhimento do ICMS devido sobre a conexão e uso do sistema de transmissão de Energia Elétrica. Nada mais que isso.

Destaca o fato de a documentação autuada prova que o sujeito passivo arcou com o ônus dos encargos de conexão/uso do sistema.

Ressalta que com o objetivo de criar um cenário competitivo de geração e comercialização de energia elétrica no país, houve a criação de dois sistemas distintos de contratação do fornecimento de energia, em conformidade com as diretrizes do Governo Federal. São eles: **I**) o Ambiente de Contratação Livre (ACL), que visa o atendimento das eletrointensivas – consumidores livres – firmados por meio de Contratos de Compra de Energia no Ambiente Livre, livremente negociados e remunerados por “Preço”; e **II**) o Ambiente de Contratação Regulada (ACR), firmados por contratação de fornecimento de energia elétrica com a Distribuidora local, sendo remunerados por “Tarifa de Energia”, cujo valor é definido anualmente pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) para cada Distribuidora.

Afirma que em ambos os casos, incidem encargos legais do setor elétrico brasileiro, a depender do tipo de conexão utilizada. Se o consumidor estiver ligado a uma concessionária de transmissão (Chesf, Furnas, Eletronorte, etc.), e consequentemente, diretamente à rede de transmissão, deverá arcar com a “Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão” (TUST), que em linhas gerais, corresponde ao custo pago às empresas transmissoras para **receber e transmitir** em sua rede de transmissão a energia produzida nas usinas, conforme o endereço eletrônico: <https://jus.com.br/artigos/78857/icms-sobre-tust-e-tusd-quais-sao-as-perspectivas-para-os-contribuintes#:~:text=A%20TUST%20e%20a%20TUSD,as%20tarifas%20TUST%20e%20TUSD>.

Seguindo, diz que tanto a utilização do sistema de transmissão para receber e/ou transmitir Energia Elétrica ocorre com incidência do ICMS, sendo irrelevante para o caso, discutir o vocábulo “mercadoria”, trazido pela Autuada, (fls. 30 e 30/v). Por analogia, entende a conexão e uso do sistema como prestação do “serviço de transporte”, de Energia Elétrica. Presta-se para tal fim.

Reproduziu à Resolução Normativa Nº 506/2012 da AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA – ANEEL:

**“RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº 506, DE 4 DE SETEMBRO DE 2012**

*Estabelece as condições de acesso ao sistema de distribuição por meio de conexão a instalações de propriedade de distribuidora e dá outras providências.*

...

*XIII – encargo de conexão a instalações de distribuição: valor devido pelo **acessante** quando se conecta a instalações de propriedade da distribuidora, calculado com base em custos associados às instalações de responsabilidade do acessante, os quais são definidos de acordo com a regulamentação relativa a cada tipo de acessante;*

*XIV – encargo de uso do sistema de distribuição: valor devido pelo **acessante** pelo uso do sistema de distribuição, calculado pelo produto das parcelas da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD pelos respectivos valores contratados ou verificados de Montante de Uso do Sistema de Distribuição – MUSD e de energia;*

...

Visando firmar entendimento sobre transmissão de Energia Elétrica entre os entes federativos, transcreve também resposta à consulta formulada à CAT/SP:

*“Decisão Normativa nº 4 de 03/11/2004 /*

*(D.O.U. 04/11/2004)*

*ICMS - Transmissão de energia elétrica - Trata-se de circulação de mercadoria, e não de serviço de transporte - Considerações sobre a ocorrência do fato gerador e sobre o deferimento do lançamento*

**COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Decisão Normativa CAT-4, de 3-11-2004*

*ICMS - Transmissão de energia elétrica - Trata-se de circulação de mercadoria, e não de serviço de transporte - Considerações sobre a ocorrência do fato gerador e sobre o deferimento do lançamento*

*O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 522 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, decide:*

1. Fica aprovada a resposta dada pela Consultoria Tributária, em 3 de abril de 2002, à Consulta nº 769/01, cujo texto é reproduzido em anexo a esta decisão.
2. Conseqüentemente, com fundamento no inciso II do artigo 521 do Regulamento do ICMS, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso.
3. Esta decisão produzirá efeitos a partir de sua publicação.

“Consulta 769/01

1. A Consulente é empresa concessionária do serviço público de transmissão de energia elétrica, contratada pelo poder concedente para implantar, manter e operar instalações de transmissão totalmente localizadas no Estado de São Paulo.
2. Segundo entende, a transmissão de energia elétrica se enquadra no conceito de prestação de serviço de transporte de mercadorias e o ICMS relativo a essa atividade fica diferido para o momento em que ocorrer a entrega da energia elétrica ao consumidor, por força do disposto no art. 425 do RICMS/00.
3. Informa ter adotado, provisoriamente, o seguinte entendimento, sobre o qual pede confirmação:
  - (i) aos serviços de transmissão de energia elétrica será conferido o mesmo regime tributário de ICMS conferido genericamente às operações com energia elétrica, nos termos do artigo 425 do RICMS, o que significa dizer que o ICMS incidente sobre tais serviços será considerado diferido para o momento em que a energia elétrica for entregue ao consumidor final;
  - (ii) a Consulente emitirá Nota Fiscal-Fatura em cujo corpo descreverá: serviço público de transmissão de energia elétrica, nos termos do Contrato de Concessão nº. ... (artigo 425 do RICMS); será também mencionado o valor cobrado do beneficiário;
  - (iii) a Consulente não fará destaque de ICMS sempre que o beneficiário for empresa prestadora de geração/transmissão/distribuição de energia elétrica”;
4. Antes de verificar o sentido e o alcance da lei tributária, é constatável que, nos meios técnicos, se costuma dizer que transmissão de energia elétrica é transporte, porque trata-se da transferência da energia até locais próximos do consumo, por meio de linhas de transmissão, para ser distribuída.
5. Determina a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, inc. II, que os Estados têm competência para instituir imposto sobre circulação de mercadorias. A consideração de que energia é mercadoria fica implícita quando, no inc. X, “b”, do § 2º do mesmo artigo, a competência estadual é limitada pela imunidade nas operações interestaduais com energia elétrica. A norma destaca a imunidade nessas operações porque normalmente elas seriam tributadas, pois energia em operação comercial é mercadoria.
6. Senão por razões mais diretas, ao menos em respeito à igualdade tributária, todo e qualquer fornecimento de energia, e não apenas a energia elétrica, que é apenas uma das formas de energia, equívale a uma circulação de mercadoria. Quanto à energia elétrica, disse o STJ que “é produzida para ser alienada (operação de mercadoria), sem impedimento para ser identificada como mercadoria, conceituação privada, admitida pela lei tributária” (REsp 38344/PR, 1ª turma, DJ de 31/10/94).
7. Não é simples conceituar “mercadoria”. Os grandes comercialistas, como Vivante, desenvolveram complicadas considerações a respeito dos atos de comércio, objetivos e subjetivos, e das pessoas dos comerciantes, envolvendo aí o conceito de mercadoria, mas não uma definição. Pois “mercadoria” não equívale simplesmente a “bem móvel”, como se costuma dizer, mas pode abranger qualquer coisa que esteja no mercado, que seja tratado por agentes econômicos com a finalidade de levar ao consumo bens quaisquer, exceto serviços de qualquer natureza (arts. 155, II, e 156, II, da Constituição Federal), sendo tributadas operações com elas realizadas, pela manifestação de capacidade contributiva. Assim é com a energia, com medicamentos, com programas para computador, etc. De qualquer maneira, cabem algumas colocações introdutórias sobre o assunto.
8. O Código Comercial Brasileiro, de 1850, uma época em que não havia energia elétrica, não conceitua “mercadoria”. Mas considera, em seu art. 191, como mercantil a compra e venda de efeitos móveis, compreendendo-se nessa classe a moeda metálica, o papel-moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que o comprador ou o vendedor seja comerciante.
9. Para Vivante, “de um modo geral pode considerar-se mercadoria tudo quanto constitui objeto da atividade comercial, tanto os móveis como os imóveis, tanto as coisas como os serviços. Mas esta palavra costuma empregar-se num sentido mais restrito para indicar os produtos da indústria agrícola e manufacturada, em contraposição aos títulos de crédito, que, contrariamente às mercadorias, não contêm em si o próprio valor” (Instituições de Direito Comercial, 3ª ed., trad. J. Alves de Sá, São Paulo: Livraria C. Teixeira & Cia, item 57).

10. Também Valdemar Ferreira conceitua “mercadoria” em torno da atividade comercial. “Mercadorias são, em geral, as coisas que se mercadejam, panos ou tecidos, secos e molhados, ferragens, ou drogas”. Posiciona-se o autor por essa acepção lata, invocando os arts. 200 e 10, inc. IV, do Código Comercial Brasileiro (Tratado de Direito Comercial, 6º volume, São Paulo: Saraiva, 1962, item 1.277).

11. Como explica J. X. Carvalho de Mendonça “as mercadorias, passando por diversos intermediários no seu percurso entre os produtores e os consumidores ... constituem objeto de variados e sucessivos contratos (compra e venda, comissão ou consignação, conta-corrente, transporte, depósito, penhor etc.). Na cadeia dessas transações dá-se uma série contínua de transferências de propriedade ou posse das mercadorias” (Tratado de Direito Comercial Brasileiro, 4ª ed., vol. V, livro III, parte I, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1946, item 81).

12. Mas a expressão “circulação de mercadorias” que, segundo Vivante, significa “a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra”, podendo ocorrer “pela sua entrega real” como também “pela entrega das chaves do armazém onde elas se acham” ou mesmo através de “títulos que a representem” (op. cit., item 58) adquire um significado específico no âmbito jurídico-tributário do ordenamento pátrio.

13. O Princípio da Não-Cumulatividade faz do ICMS, não obstante suas exceções, um imposto da espécie “sobre o valor agregado”, ainda que sem a abrangência material normalmente dada aos impostos de valor agregado ao redor do mundo, cada um com suas especificidades.

14. E impostos sobre o valor agregado são considerados, na ciência jurídica, como impostos sobre o consumo - razão pela qual são tributados o “software” de prateleira, o fornecimento de refeições e de energia, todos em “operações de circulação de mercadorias”.

15. Pois bem, a transmissão de energia elétrica tem características que precisam ser examinadas para confrontação com as do serviço de transporte de mercadorias.

16. Quanto ao transporte de mercadorias, disse J. X. Carvalho de Mendonça: “O transporte nenhuma influência exerce sobre a condição jurídica das mercadorias, e sobre os direitos reais de propriedade, gozo ou garantia que possam existir relativamente a terceiros. O contrato de transporte é negócio econômico e jurídico de caráter transeunte e precário. A empresa de transporte não pode investigar se as mercadorias pertencem ao remetente; cumpre-lhe entregá-las a destinatário no lugar por aquele designado sem atender a qualquer oposição”. (op. cit., vol. VI, livro IV, parte II, item 1.101).

17. Sem voltarmos às considerações sobre “mercadoria”, sabemos que são transportáveis os bens móveis, os valores e as pessoas, pois esses têm uma posição macroscopicamente definida no espaço, num determinado momento. À mudança de posição no espaço corresponde movimentação; à movimentação através de meios diversos - ou seja, pelo porte-através-de (trans = através) - corresponde o transporte.

18. Uma Empresa Transmissora de Energia Elétrica, no sistema desverticalizado que resultou das reformas administrativas da década de 1990, coloca-se entre a Empresa Geradora e a Distribuidora, ou a Comercializadora, ou o consumidor livre, situados em praticamente qualquer lugar do Brasil, basicamente elevando a tensão ao nível de transmissão, nas subestações, transmitindo a energia elétrica em alta tensão e reduzindo a tensão para níveis próximos do de consumo, geralmente entregando-as para as linhas de distribuição de outra Empresa. E, o que é especialmente importante, geração, transmissão, distribuição e consumo de energia elétrica acontecem praticamente no mesmo momento.

19. A atividade da empresa de transmissão de energia elétrica modifica esse produto qualitativa e quantitativamente. A energia elétrica é gerada, por motivos técnicos, em baixa tensão. Para a transmissão, é necessário elevá-la por meio de transformadores, diminuindo proporcionalmente a corrente. Também por questões técnicas e econômicas, às vezes faz-se a transmissão em corrente contínua. Nesses casos, como a energia é gerada em corrente alternada, ela deve ser retificada. Na recepção, a tensão, que deve ser alternada, o que pode exigir nova conversão, é reduzida e ajustada ao nível do sistema. Então, a tensão é elevada, baixada e retificada e há sempre perdas técnicas. E a transmissão de energia elétrica é intrinsecamente dependente do que, num mesmo momento, estiver ocorrendo com a geração, a distribuição e com o consumo, pois são atividades, por assim dizer, “simultâneas”. Não se constitui de atos independentes da empresa transmissora.

20. Ora, nada se pode dizer sobre direitos reais da energia transmitida, pois tudo o que se sabe a cada momento é que há uma malha elétrica, onde, além das questões acima, segundo as duas Leis de Kirchhoff (teoria dos circuitos elétricos, consequência da conservação da carga e da conservação da energia) não se pode determinar qual ponto de consumo recebe que energia gerada ou transmitida por qual gerador ou transmissor.

21. Ou seja, por tudo o que foi dito sobre a natureza da energia elétrica, de sua transmissão e do sistema elétrico brasileiro, de maneira alguma pode-se dizer que esse “transporte” “nenhuma influência exerce sobre a condição jurídica das mercadorias, e sobre os direitos reais de propriedade, gozo ou garantia que possam existir relativamente a terceiros” (Carvalho de Mendonça).

22. Pode-se aprofundar mais no assunto. A empresa concessionária do serviço público de transmissão de energia elétrica presta serviços ao sistema interligado, por meio do Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS), pois a esse compete executar as atividades de “coordenação e controle da operação da geração e da transmissão de energia nos sistemas interligados”, inclusive com a atribuição da “contratação e administração de serviços de transmissão de energia elétrica e serviços anciliares” (art. 13, caput, e parágrafo único, “d”, da Lei nº. 9.648/98).

23. Ao fluxo financeiro dos usuários da rede básica para as empresas transmissoras normalmente não corresponde uma prestação pessoal destas para com aqueles de entregar determinada energia adquirida das geradoras. Se um distribuidor de energia, ou um consumidor livre, contrata a compra de energia elétrica de um determinado gerador, então, pelas características do Sistema Elétrico Brasileiro, não se pode dizer que aquele gerador é quem vai realmente gerar a energia e quanto será transportado por qual determinada linha de transmissão. É o Operador Nacional do Sistema quem determina o que vai fisicamente ocorrer e quem vai assegurar ao comprador a energia contratada.

24. Não há, portanto, “contrato de transporte”, “negócio econômico e jurídico de caráter transeunte e precário” (Carvalho de Mendonça), nem tampouco obediência contratual. Não se pode dizer que a empresa transmissora “não pode investigar se as mercadorias pertencem ao remetente”, pois ela está apenas transmitindo, geralmente sem poder dizer de quem e para quem. Ela não simplesmente recebe e entrega a energia, seja porque trabalha ativamente problemas de tensão e estabilidade da rede, seja porque não há remetente de energia elétrica, mas despacho do ONS, o que faz desse negócio bem diferente de “entregá-la a destinatário no lugar por aquele designado sem atender a qualquer oposição”.

25. Como esclarece David Waltenberg, “outra importante característica da transmissão, na concepção do novo modelo setorial, é que ela deve ser uma atividade neutra, não-comercial, nem competitiva. Nesse sentido, a empresa de transmissão não gera, não compra e não vende energia; ela só executa a transmissão da energia elétrica. Isto para garantir sua neutralidade, de modo a não prejudicar e não interferir na competição realizada nos segmentos de geração e de comercialização. E, para tanto, as tarifas cobradas pela transmissão são reguladas e fixadas pela ANEEL”. (AAVV, Direito Administrativo Econômico, São Paulo: Malheiros, 2000, p. 365).

26. Relativamente ao método de tarifação da transmissão de energia elétrica no Brasil, cujos objetivos não são apenas os de cobrir custos e proporcionar uma faixa de lucro, mas também os de encorajar uso eficiente da rede elétrica, sinalizar investimentos e permitir oportunidades igualitárias, ela é calculada por uma complexa combinação das tarificações dos tipos “selo postal” e “tarifa marginal nodal”.

27. A tarifação de “selo postal” é semelhante à de correspondências, pelos Correios. A tarifa marginal nodal baseia-se na necessidade de investimento para elevar a capacidade de transmissão da rede.

28. É de se notar que a tarifação da transmissão de energia elétrica guarda total independência da distância entre o ponto de geração e o de entrega à empresa distribuidora ou de consumo, também indicando divergências entre o que ocorre com a transmissão de energia elétrica e os serviços de transporte.

29. Ou seja, o que existe no Brasil, pelas peculiaridades do nosso Sistema Elétrico, é um sistema de transmissão que não somente serve para levar energia das usinas geradoras até o consumo, mas que garante o acesso à rede de transmissão a todos os agentes do Sistema. Esse sistema não fica simplesmente sujeito às vontades de compradores, vendedores e transportadores de energia elétrica, como se esse produto fosse cimento ou cerveja. É o próprio ONS quem exerce as operações comerciais pertinentes em relação à transmissão, no interesse da garantia do acesso dos agentes à rede de transmissão, pela programação do fluxo de energia.

30. Se tecnicamente se diz que a energia é transportada, com isso se quer apenas dizer que ocorre um fenômeno físico de transmissão - e nada se quer dizer sobre a situação jurídica de direito privado relativa a um contrato de transporte. Assim, a ciência diz, por exemplo, que a energia térmica (o calor) é transferida por radiação, condução ou convecção, totalmente abstráida da existência humana. Na engenharia, costuma-se usar indistintamente os termos “transmissão”, “transferência” e “transporte”, pois o interesse da área é a de conhecer microscopicamente os fenômenos físicos para poder prevê-los através de fórmulas matemáticas e por fim construir engenhos e mecanismos úteis para a sociedade.

31. No mundo jurídico não se deve partir do uso indistinto desses termos para extrair suas consequências. Na área tributária, transmissão e transferência normalmente são relacionados com propriedade ou posse, ou seja, com circulação de mercadorias, não com serviço de transporte.

32. O que se percebe imediatamente do que foi exposto acima é que energia elétrica não é estocada e não tem um lugar fixo no espaço. É transmitida, mas não é transportada, no sentido comum da palavra. Energia química é estocada na gasolina, numa pilha, etc. Seu lugar é macroscopicamente determinável. Mas não a energia elétrica. Esta somente é fornecida, tanto na geração como na transmissão, na distribuição e a comercialização. Seu fornecimento, seja pela geradora, pela transmissora, pela distribuidora ou pela

comercializadora, corresponde a um fato gerador do ICMS, pela saída da mercadoria. Nunca pelo transporte. As características do Sistema Elétrico Brasileiro reforçam esse entendimento.

33. Até 1988 competia à União instituir imposto sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País (art. 21 da CF/69). Eram fatos geradores desse imposto a produção, a importação, a circulação, a distribuição e o consumo (art. 74 do CTN). No art. 75, o CTN dizia que, quanto ao imposto então considerado, a lei devia observar o disposto relativamente ao IPI, quando houvesse incidência sobre produção ou consumo, ou ao ICM, quando houvesse incidência sobre distribuição. E, para os efeitos tributários, dizia a lei que “a energia elétrica considera-se produto industrializado” (§ 1º do art. 74), o que levou Aliomar Baleeiro a comentar que “qualquer conceituação científica ou física sobre matéria e energia e, em particular, energia elétrica, é indiferente, do ponto de vista fiscal, por que o CTN adotou um conceito jurídico: energia elétrica é considerada produto industrial e tratada como coisa” (“Direito Tributário Brasileiro, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1970, p. 276).

34. Não se cogitava da incidência do antigo Imposto sobre Serviços de Transportes, que o CTN dizia que tinha por fato gerador “a prestação de serviço de transporte, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, salvo quando o trajeto se contenha inteiramente no território de um mesmo Município” (arts. 68 e 69 do CTN), sobre qualquer fato concernente à energia elétrica.

35. A Lei nº. 6.374/89 considera ocorrido o fato gerador “no início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via” (inc. X do art. 2º, na redação da Lei nº. 10.619/00). Uma linha de transmissão não é uma “via”, no sentido tradicional. Caminhões, navios, ônibus, aviões, automóveis trafegam em vias, em lugares públicos, que são as estradas, os rios, mares e lagos e os espaços aéreos, e as características de suas cargas, sempre bem localizadas no espaço a cada instante, não são alteradas pelo transportador ou pela execução do transporte. Quanto às linhas de transmissão, basta saber resumidamente que elas “abrigam” a energia no campo eletromagnético que circunda seus condutores, para se perceber a diferença conceitual.

36. Os fatos tributários relacionados com a energia elétrica correspondem a “entradas” e “saídas”. O artigo 2º da Lei nº. 6.374/89, na redação da Lei nº. 10.619/00, dispõe que ocorre o fato gerador do imposto “na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular” (inc. I) e “na entrada no território paulista de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica oriundos de outro Estado ou Distrito Federal, quando não destinados à comercialização ou à industrialização” (inc. VII).

37. No REsp 38344/PR, disse a primeira Turma do STJ, na Ementa, que:

“4. A ocorrência do ICMS circunscreve-se aos limites do Estado, Distrito Federal, Território ou Município, não defluindo a sua incidência, quanto à energia elétrica, do fato causal do represamento d’água atingir áreas territoriais diversas, onde não é efetuada a operação, tendo dita energia como objeto e sem ocorrência da sua saída.

5. Compreendido o regime jurídico que submete o ICMS, no caso concreto, às operações mercantis decorrentes da produção e venda de energia elétrica gerada pela usina de Itaipu são promovidas e tão-só no Município de Foz de Iguaçu, único com direito à adição de valor proporcionado por aquelas operações. ‘Não tendo havido nenhuma operação mercantil, nos Municípios limítrofes, ainda que inundados para a formação do lago, falece-lhes direito de partilhar os valores adicionados em virtude da venda de energia elétrica produzida em Itaipu’”.

38. O julgado acima nos diz que não se confundem as atividades físicas concorrentes para a geração de energia com suas operações mercantis. É relevante apenas o local onde ambas acontecem, atividades físicas e operações mercantis, para determinação do local da operação de circulação de energia elétrica.

39. Assim como uma usina hidroelétrica não produz energia se não houver um lago, que recebe constante atenção e manutenção da empresa geradora, uma empresa de transmissão de energia elétrica não entrega energia se não tiver linhas de transmissão. Mas, se o que ocorre no lago não diz respeito às operações de circulação de mercadoria da geradora, então tampouco o que ocorre na linha de transmissão diz respeito às operações de circulação de mercadoria da empresa transmissora.

40. Consequentemente, nenhuma importância para a ocorrência do fato gerador do ICMS, pela transmissão de energia elétrica, têm os fatos físicos que ocorrem ao longo da linha de transmissão, mas o local da sua ocorrência é apenas o do seu fornecimento - o estabelecimento do terceiro a quem ela é economicamente, mais do que fisicamente, aproveitável. O fato gerador do ICMS ocorre onde se revela a movimentação econômica, a circulação da riqueza desse produto, energia elétrica, portanto em fatos correspondentes a saída, entrega, fornecimento, e não a transporte.

41. Em vista de todos os argumentos acima colocados, na transmissão de energia elétrica é devido o ICMS pela incidência dos arts. 1º, I e 2º, I e VII, da Lei nº. 6.374/89. O fato gerador do ICMS é a circulação da mercadoria, que ocorre no momento da saída da mercadoria, a qualquer título, exceto se destinada a

consumo em outra unidade da Federação, bem como na entrada interestadual, quando não destinada à industrialização ou à comercialização.

42. Ainda é necessário explicitar o que vem a ser a “saída da mercadoria”, na transmissão de energia elétrica.

43. A “saída da mercadoria”, já explicava Aliomar Baleeiro, é “operação jurídica e econômica, com valor definido ou não” (Direito Tributário Brasileiro, 9<sup>a</sup> ed., Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 201). O fato gerador do ICMS ocorre com a saída física, econômica e jurídica. Pode-se, então, dizer que foi agregado valor à mercadoria e que foi percorrida uma etapa em direção ao consumo.

44. Na transmissão de energia elétrica verificam-se a circulação física (o fornecimento da energia), a econômica e a jurídica. Mas o novo modelo do Sistema Elétrico Brasileiro desvinculou o momento em que ocorre a circulação física do momento em que ocorre a circulação econômica e jurídica - as tarifas são cobradas pelo ONS, segundo regulação pela ANEEL, em momento posterior à saída física.

45. Há muito tempo os tribunais brasileiros vêm decidindo que a saída física, por si só, não caracteriza o fato gerador do ICMS. Não que a saída de energia elétrica possa ser considerada simples saída física, mas seu conteúdo econômico não é fixado no momento da saída física - mormente em razão das normas administrativas já comentadas.

46. Assim é que a situação jurídica concernente ao fato jurídico-tributário em análise somente pode ser considerada definitivamente constituída, podendo-se dizer ocorrido o fato gerador, nos termos do artigo 116, II, do Código Tributário Nacional, quando estiver definida a cobrança das tarifas de transmissão, pelo ONS, dos geradores, distribuidores e consumidores livres, e sua entrega, às empresas transmissoras.

47. Realmente, nada se pode dizer sobre a movimentação para o consumo e a agregação de valor ao produto “energia elétrica” antes dessa definição, não obstante o próprio consumo já ter ocorrido com a movimentação física.

48. Assim é que, para fins de tributação pelo ICMS, somente a constituição do direito de recebimento das tarifas pela transmissão de energia elétrica determinam, ou completam, a ocorrência do fato gerador do imposto.

49. A respeito dos procedimentos adotados pela Consulente, respondemos o que se segue.

50. Com a identificação da circulação econômica e jurídica reputa-se completa a operação, no momento em que concorrerem todas as circunstâncias pela qual ela se faz determinada.

51. Como o fato gerador ocorre com a circulação que é identificável (origem - destino) pela determinação do fluxo de pagamento pelo ONS para as empresas transmissoras, considerando que o deferimento do lançamento do imposto incidente nas operações internas com energia elétrica, previsto no artigo 425 do RICMS/00, deve ser interpretado consoante os fatos do atual Sistema Elétrico Brasileiro, a regra resultante é a seguinte.

52. Há deferimento de pagamento de ICMS correspondente à transmissão de energia elétrica relativa a operações internas que agregam valor ao produto (energia elétrica) até sua entrega para consumo pelo comércio, indústria, residências, administrações públicas, etc., consumidores livres ou cativos (no sentido e alcance dados segundo a Lei nº. 9.074/95).

53. O deferimento não se presume. Ocorre caso o montante total recebido pela empresa transmissora, ou parcelas desse montante, puder ser devidamente identificado como correspondente às operações para as quais há determinação legal. Ou seja, é condição para o deferimento a possibilidade de perfeita identificação do fluxo de pagamentos e recebimentos.

54. Não merecem reparos os procedimentos adotados pela Consulente reproduzidos nos subitens (ii) e (iii) do item 3 desta Resposta.

55. Fica ressalvada, quanto aos procedimentos efetuados em desacordo com esta Resposta, a denúncia espontânea, segundo o artigo 529 do RICMS/00”.

Pontua que os encargos de conexão e uso do sistema é a forma de cobrança da transmissão.

Assevera que sobre o questionamento da Autuada quanto à Súmula nº 166/STJ, fls. 32 e 32/v, entende que não guarda nenhuma relação com a matéria em discussão. Nada mesmo.

Em se tratando da **Infração 02**, conforme a Autuada comprovou das fls. 63 a 72/v, as Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 19 não foram faturadas contra si.

Concluiu que, fato comprovado na ação fiscal é que a Autuada arcou com o ônus dos encargos de conexão e uso do sistema de transmissão de Energia Elétrica. E que a comprovação são as

Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 09 a 17, emitidas por contribuintes estabelecidos em outras unidades da Federação tais como São Paulo, Rio de Janeiro, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Paraná. Estados nos quais a Autuada nem mesmo comprovou ter clientes para fornecimento da energia elétrica gerada no seu estabelecimento.

Presume-se que os encargos de conexão e utilização do sistema são de entrada de energia no seu estabelecimento. Sustenta que a autuada tanto gera quanto consome Energia Elétrica. Gera numa voltagem e consome em outra, bem inferior.

Requerem pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

Presente na sessão de julgamento, a representante legal do sujeito passivo, Dra. Maria Eduarda Simões, OAB/PE 24.079, perquerida a respeito, manifestou a conformidade do relatório.

Seguindo, depois dos cumprimentos de praxe, pediu que sua manifestação oral servisse aos dois PAFs de relatoria desse julgador, pois, trata-se da mesma infração. Nesse sentido, destaca o ponto crucial da autuação que é a acusação se referir a custos de conexão pela entrada de energia, quando o concreto fato é que as NFs objeto da autuação se referem a uso e conexão do sistema nacional de transmissão para transmissão da saída da energia produzida na empresa autuada.

No demais, reafirmou o argumento defensivo relativo à incoerência entre a descrição da infração tipificada e o fato gerador. Ademais, frisou o argumento da não incidência do ICMS sobre a conexão para transmissão de responsabilidade da empresa geradora de energia, pois, os custos de conexão são de responsabilidade do consumidor da energia, não sendo o caso em análise.

Destacou que a não incidência do ICMS sobre os serviços de transmissão e distribuição consta de forma expressa no art. 3º, X, da LC 194/2022.

Quanto ao Parecer do CAT reproduzido pelo autuante, diz não se vincular ao caso e que a situação nele descrita não consta incorporada na legislação baiana.

É o relatório.

## VOTO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração conduz duas infrações pelas quais, originalmente, exige-se o valor de R\$ 43.029,25.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos/recibos de fls. 05 e 07, bem como do que se depreende da manifestação defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 08-16), bem como identificado o infrator.

Por entender suficientes para formar meu convencimento acerca do caso, com fundamento no art. 147, do RPAF, indefiro o pedido de diligência/perícia formulado.

*Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

*a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*c) a verificação for impraticável.*

Como exposto no relatório, a Impugnação ao lançamento em juízo de revisão neste órgão administrativo judicante consiste em: **a)** Decadência parcial do crédito tributário; **b)** Falta de respaldo legal para cobrança de ICMS sobre conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica.

Tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Como se vê na sua descrição, a acusação fiscal é de falta de recolhimento pelo contribuinte autuado, do ICMS incidente sobre a conexão e uso dos Sistemas de Transmissão **na entrada de Energia Elétrica no seu estabelecimento na condição de consumidor da energia transmitida**, situação em que legalmente responderia pelo custo e consequente ICMS incidente sobre a conexão e uso dos Sistemas de Transmissão da energia elétrica recebida para consumo.

Sem embargo, compulsando os autos, seus elementos documentais de acusação e defesa, peças do contraditório e dados registrados no sistema cadastral do contribuinte na SEFAZ, constata-se que, ao invés de conexão e uso dos Sistemas de Transmissão **na entrada**, as notas fiscais arroladas no demonstrativo suporte do Auto de Infração (fls. 08-16), relacionam-se à conexão e uso dos Sistemas de Transmissão relativas **a saída de energia elétrica produzida no estabelecimento** autuado para distribuição a outros consumidores.

Vê-se, então, que a autuação foi feita de forma equivocada, pois a acusação fiscal é uma e os fatos tidos como geradores da exação são outros. Na hipótese houve erro na identificação relativa à situação do mesmo fato gerador tributário (custo de conexão no sistema de transmissão de energia elétrica pela entrada, ao invés de saída de energia elétrica).

Nesse sentido é de observar que, como exposto no relatório, tanto o Impugnante como as autoridades fiscais autuantes conduzem suas razões reportando saídas de energia elétrica invocando fundados direitos que fogem ao fulcro da infração descrita no AI.

Tal divergência está exposta nos autos e se constitui em insanável vício dentro deste Processo Administrativo Fiscal – PAF e, por implicar mudança do fulcro da infração acusada, impede o prosseguimento da lide e, por consequência, qualquer apreciação sobre o mérito do caso, especialmente acerca da incidência de ICMS sobre os concretos fatos arrolados, envolvendo seus aspectos espaciais e materiais em conformidade com os artigos 114 a 118 do Código Tributário Nacional (**sujeito ativo, sujeito passivo, hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota**).

Diante do exposto, ao tempo que constato a nulidade do lançamento tributário, recomendo a autoridade fiscal competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, consoante art. 21 do RPAF/BA/99.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº 279757.0105/20-8, lavrado contra **BANDA DE COURO ENERGÉTICA S.A.**, ao tempo que recomenda à autoridade fiscal competente analisar a possibilidade da repetição dos atos, a salvo de falhas, consoante art. 21 do RPAF/BA/99.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de novembro de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR

JOSE CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR

