

PROCESSO Nº 0141242017-2

ACÓRDÃO Nº 0094/2021

TRIBUNAL PLENO

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

Advogado (a) : RAIANNY INTERAMINENSE – OAB/PB 25.244 – E OUTROS.

Recorrida : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

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

Relator: CONSº. PETRONIO RODRIGUES LIMA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL APURADO NO CIAP. BENS PÚBLICOS PERTENCENTES AO PODER CONCEDENTE. ATIVOS INTANGÍVEIS E/OU FINANCEIROS. CONTRATO DE CONCESSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. MULTA APLICADA NA FORMA DA LEI. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

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

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

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

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

A C O R D A M os membros do Tribunal Pleno de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade e de acordo com o VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovimento*, para manter a sentença monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000145/2017-59, lavrado em 31/1/2017, contra a empresa ENERGISA BORBOREMA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A., inscrição estadual nº 16.003.839-1, qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 185.572,14 (cento e oitenta e cinco mil, quinhentos e setenta e dois reais e quatorze centavos), sendo R\$ 92.786,07 (noventa e dois mil, setecentos e oitenta e seis reais e sete centavos), de ICMS, por infração ao artigo 20, § 3º, II, da LC nº 87/96, bem como aos arts. 72, I, 82, III, “b”, § 2º, I e II, c/c o art. 106, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 92.786,07

(noventa e dois mil, setecentos e oitenta e seis reais e sete centavos), de multa por infração nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

P.R.I.

Tribunal Pleno do Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 25 de fevereiro de 2021.

**PETRÔNIO RODRIGUES LIMA**  
Conselheiro Relator

**LEONILSON LINS DE LUCENA**  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno de Julgamento, LEONARDO DO EGITO PESSOA, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, RODRIGO DE QUEIROZ NÓBREGA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA, LARISSA MENESES DE ALMEIDA (SUPLENTE), E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

**SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA**  
Assessor

PROCESSO Nº 0141242017-2

Tribunal Pleno

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

Advogado (a) : RAIANNY INTERAMINENSE – OAB/PB 25.244 – E OUTROS.

Recorrida : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

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

Relator: CONSº. PETRONIO RODRIGUES LIMA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL APURADO NO CIAP. BENS PÚBLICOS PERTENCENTES AO PODER CONCEDENTE. ATIVOS INTANGÍVEIS E/OU FINANCEIROS. CONTRATO DE CONCESSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. MULTA APLICADA NA FORMA DA LEI. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

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

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

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

## RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso voluntário interposto contra a decisão monocrática que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000145/2017-02(fl. 3 e 4), lavrado em 31 de janeiro de 2017, contra a empresa ENERGISA BORBOREMA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S./A., nos autos qualificada, mediante o qual esta é acusada da irregularidade que adiante transcrevo:

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

**NOTA EXPLICATIVA:**

A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS É DECORRENTE DO LANÇAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2012, PROVENIENTE DA ENTRADA DE BENS E PRODUTOS DO ESTABELECIMENTO OU A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A ELE FEITA, CUJA SAÍDA OU A PRESTAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO CONFIGUROU FATO GERADOR DO ICMS.

O CONTRIBUINTE, NA CONDIÇÃO DE CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO, ADQUIRIU TAIS BENS E PRODUTOS PARA UTILIZAÇÃO NAS ATIVIDADES ESPECÍFICAS E EXCLUSIVAS DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS NÃO TRIBUTADAS (MANUTENÇÃO, MODERNIZAÇÃO E AMPLIAÇÃO/CONSTRUÇÃO DA INFRAESTRUTURA DE TRANSMISSÃO E DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA), OBJETOS DO CONTRATO DE CONCESSÃO E QUE AO PODER CONCEDENTE SÃO INCORPORADOS, CONSTITUINDO-SE EM BENS VINCULADOS À CONCESSÃO.

AS ATIVIDADES RELACIONADAS GERAM COMO CONTRAPARTIDA, PARA O CONTRIBUINTE ORA AUTUADO, UM DIREITO DE RECEBIMENTO, CLASSIFICADO CONTABILMENTE COMO INTANGÍVEIS E/OU FINANCEIROS, TUDO EM CONFORMIDADE COM A REGULAMENTAÇÃO CONTIDA NA LEI DE CONCESSÕES (LEI Nº 8.987/95), NO CONTRATO DE CONCESSÃO Nº 019/2001 – ANEEL, E NORMAS CONTÁBEIS APLICADAS AO CASO (RESOLUÇÕES CFC Nº 1.318/10 E Nº 1.261/09), ESTANDO ESTAS ATIVIDADES FORA DO ESCOPO ESPECÍFICO DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA, VEDANDO, PORTANTO, PELO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, PELA LEI COMPLEMENTAR 87/96 E RICMS/PB, A PRETENSÃO AO DIREITO DE CREDITAMENTO.

OS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS COMO CRÉDITOS ADVIERAM DA SISTEMÁTICA DE CÁLCULO RESULTANTE DOS LANÇAMENTOS ERRONEAMENTE EFETUADOS NA BASE DE CREDITAMENTO CONSTANTE DO BLOCO G DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL DO CONTRIBUINTE (EFD)(CONTROLE DE CRÉDITOS DO ICMS DO ATIVO PERMANENTE), REGISTRO G-110, CAMPO 09 ICMS APROP ESCRITURADOS NA EFD (APURAÇÃO DE ICMS) BLOCO E, REGISTRO E-111 COMO PARTE DOS VALORES INTEGRANTES DE OUTROS CRÉDITOS (CAMPO-3 DESCR\_COMPL\_AJ) C/C (CAMPO-4 VL\_AJ\_APUR), PROMOVENDO REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA NO MESMO PERÍODO E DE IGUAL VALOR AOS LANÇAMENTOS INDEVIDAMENTE EFETUADOS, HAJA VISTA A OCORRÊNCIA ININTERRUPTA DE SALDOS DEVEDORES, TORNANDO-SE DESNECESSÁRIA A RECONSTITUIÇÃO DA CONTA GRÁFICA DO ICMS. PELO RELATADO, ACRESCENTAM-SE AOS ARTIGOS DADOS POR INFRINGIDOS O ART. 20, § 3º, II DA LC 87/96, BEM COMO OS ARTS. 72, I E 82, III, B § 2º, I E II DO RICMS/PB.

De acordo com a referida peça acusatória, as irregularidades teriam acontecido no período de janeiro de 2012.

Foram dados como infringido o art. 106, bem como os arts. 72, I e 82, III, “b”, § 2º, I e II, todos do RICMS/PB, e o art. 20, § 3º, II da Lei Complementar nº 87/96, descritos como complemento em Nota Explicativa, sendo procedido ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor de R\$ 92.786,07, ao mesmo tempo em que sugeriram a aplicação da penalidade pecuniária em igual valor, nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96, totalizando um crédito tributário de R\$ 185.573,14.

Juntada aos autos o Registro Fiscal de Apuração do ICMS do período de janeiro de 2012 às fls. 5 e 6.

Regularmente cientificada do resultado da ação fiscal de forma pessoal, em 31/1/2017, conforme comprovante de ciência na própria peça vestibular, a autuada apresenta

defesa tempestiva (fls. 11 a 49), protocolada em 24/2/2017, alegando, em síntese, os seguintes pontos em sua defesa:

- a) Na qualidade de Concessionária de serviço público, tem sua atividade fiscalizada pela agência reguladora do setor (Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL);
- b) Os bens são adquiridos pela Concessionária de Energia Elétrica e a ela pertencem até que haja a reversão ao Poder Público em razão do término do prazo de concessão;
- c) A Impugnante é uma sociedade de propósito específico, que tem o condão de prover energia elétrica à população e sua única atividade faz gerar a incidência do ICMS sobre a tarifa (preço cobrado), preço este que se compõe de custos dos bens cujos créditos do imposto foram glosados pela Fiscalização, contrariando o princípio da não-cumulatividade do ICMS;
- d) O crédito tributário relativamente à janeiro de 2012 estaria extinto pela decadência;
- e) A penalidade aplicada no Auto de Infração deve ser reenquadrada para 50% (cinquenta por cento) sobre o crédito supostamente indevido, nos termos do artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Ao final, roga pela improcedência do Auto de Infração em tela ou, subsidiariamente, caso prevaleça a denúncia, que seja modificada a capitulação da multa imposta, para o art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96, equivalente a aplicação de 50% do ICMS.

Com informações de haver antecedentes fiscais, mas sem caracterização de reincidência, fl. 70, foram os autos conclusos e remetidos à instância prima, e distribuídos à julgadora fiscal, Adriana Cássia Lima Urbano, que decidiu pela procedência da autuação, fls. 98 a 123, de acordo com a ementa que abaixo transcrevo:

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

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

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

**AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE**

Regularmente cientificada da decisão singular, por via postal com Aviso de Recebimento, fl. 151, recepcionado em 15/4/2019, o contribuinte apresentou recurso voluntário, fls. 154 a 193, protocolado em 13/5/2019, fl. 152, em que aborda, em síntese, os seguintes pontos em suas razões recursais:

- a. inicialmente, aduz que o Julgador Fiscal incorre em um paradoxo, por afirmar que um bem seja classificado como Ativo Imobilizado necessita que seja corpóreo ou tangível e se destine à manutenção da atividade da empresa, enquanto, por outro lado, diz que, quanto aos créditos em análise, o requisito essencial para caracterizar sua intangibilidade, segundo a Lei das S.A, art. 179, VI, é que o bem seja incorpóreo;
- b. que o art. 179, IV, da Lei nº 6.404/76, Estatuto das Sociedades Anônimas do Brasil, define como ativo imobilizado da pessoa jurídica os direitos sobre bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa, nada falando acerca da propriedade do bem;
- c. nesse contexto não haveria como enquadrar como incorpóreos os postes, transformadores, etc., se por essência são tangíveis e também não há como desconhecer sua imprescindibilidade à atividade de fazer chegar energia elétrica aos consumidores;
- d. equivoca-se a Fiscalização ao entender que os bens objeto da glosa fiscal não constituem um ativo fixo da empresa porque esta não detém a propriedade desses bens, pois distintamente os bens que formam a infraestrutura da rede destinada ao fornecimento de energia elétrica foram comprados em nome e diretamente pela recorrente e são de sua total propriedade, até final da concessão, quando supervenientemente serão revertidos ao Poder Concedente, o que não apaga, distorce ou revoga o direito de crédito de ICMS sobre a aquisição de bens pela concessionária, que os utiliza no exercício de sua atividade;
- e. que os itens escriturados no CIAP da Recorrente se enquadram no conceito de aquisição de Ativo, conforme Lei das S/A, pois os bens adquiridos são corpóreos e essenciais a sua atividade;
- f. que a fiscalização baseou seu raciocínio na premissa de que, a partir da vigência da ICPC 01, editada para fins de convergência da contabilidade brasileira às normas contábeis internacionais (IFRIC 12), os bens adquiridos pelas concessionárias não mais deveriam ser classificados como “Ativo Imobilizado”;
- g. que os bens que compõem a infraestrutura da Concessionária não configuram patrimônio da União Federal até que haja a reversão da concessão ao Poder Público ao final do prazo de concessão, continuando sob o regime jurídico de direito privado, estando submetida aos critérios normais de crédito do imposto estabelecidos pelo art. 20 da Lei Complementar nº 87/96;
- h. que houve estrita observância, por parte da recorrente, à legislação tributária quando da classificação dos bens como ativo imobilizado, de acordo com a Constituição Federal à Normas Técnicas da ANEEL;
- i. que a ANEEL determinou que as empresas reguladas por ela seguissem o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico (MSCE), que, em sua versão atual, aprovada pela Resolução Normativa ANEEL nº 605/2014, mediante a adoção de contabilidade paralela (regulatória) manteve os bens e materiais que compõem a infraestrutura da distribuidora (e demais concessionárias) de energia elétrica registráveis no Ativo Imobilizado, em observância à autorização expressa na Lei nº 6.385/97, que dispõe sobre a

- soberania disciplinar da ANEEL quando confrontada com pronunciamentos contábeis e orientações técnicas;
- j. caso se considere a interpretação fiscal, privilegiando a forma em detrimento da essência, o direito ao crédito de ICMS sobre aquisições de ativo teria se extinguido com a edição da Lei nº 11.941/2009, a qual trouxe novos critérios contábeis, extinguindo o grupo ‘Permanente’ a que faz alusão expressa a LC nº 87/96, pois a estrutura do Balanço Patrimonial adotada à época da edição desta Lei continha o grupo ‘Permanente’, o qual estava subdividido em ‘Investimentos’, ‘Imobilizado’ e ‘Diferido’, sendo que, na estrutura atual, o grupo ‘Permanente’ foi extinto, passando a figurar o grupo ‘Não Circulante’, subdividido em ‘Realizável a Longo Prazo’, ‘Investimentos’, ‘Imobilizado’ e ‘Intangível’;
  - k. a prevalecer o entendimento da Fiscalização paraibana, nenhum contribuinte do ICMS teria mais direito a se creditar do imposto nas aquisições de bens destinados ao emprego na consecução das suas atividades, simplesmente pelo fato de que tais bens deixaram de ser classificados no grupo do Ativo Permanente, porque este não mais existe, sendo assim seria o mesmo que rasgar a LC n. 87/96, que garante o direito a esse creditamento;
  - l. aduz, ainda, que o que importa é o fim a que se destina o bem, pois, de qualquer forma se enquadra no conceito legal de ativo imobilizado, conforme art. 179, IV, da Lei das S/A), e sua aquisição geraria direito ao crédito de ICMS, ainda que na forma de contabilização se admita classificá-lo como intangível;
  - m. caso se aceite que a receita recuperada na tarifa é relativa às obras de construção e manutenção da infra-estrutura, esta parte alocada à amortização do intangível teria natureza distinta da venda de energia elétrica e, nessa linha de raciocínio, não poderia sofrer a incidência do ICMS;
  - n. vale dizer, na hipótese de os bens adquiridos pela concessionária não poderem gerar créditos por não serem contabilmente considerados como ativos imobilizados, no mesmo diapasão, a parte da receita correspondente à recuperação do intangível (chamada de receita de construção, inclusive pela própria Fiscalização) também não deve ser considerada como derivada da “venda de energia elétrica e, assim, não poderia sofrer a incidência do ICMS;
  - o. ao final, requer a improcedência total do feito acusatório, e, subsidiariamente, a alteração da penalidade para aquela prevista no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Remetidos os autos a esta Casa Julgadora, estes foram distribuídos a esta relatoria, na forma regimental, para apreciação e julgamento.

Solicitada sustentação oral pelos representantes legais da autuada, foi proferido Parecer nº 004/2021-PGE-SRFL, do Assessor Jurídico desta Casa, Dr. Sérgio Roberto Felix Lima, nos termos do art. 20, X, da Portaria GSER nº 248/2019/SEFAZ, juntado aos autos às fls. 221 a 230.

Eis o relatório.

**VOTO**

Em exame o recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000145/2017-02, contra a empresa ENERGISA BORBOREMA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S./A., denunciada pela irregularidade de falta de recolhimento do ICMS, no período de janeiro de 2012, pelas razões expostas em Nota Explicativa, acima relatada.

Vislumbro que o libelo acusatório trouxe devidamente os requisitos estabelecidos em nossa legislação tributária, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal, da autuação, nos termos dos arts. 14 a 17 da Lei nº 10.094/2013.

Assim, a lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidos de forma particularizada todos os dispositivos legais aplicáveis à matéria objeto dessa lide, e ainda, oportunizaram-se ao reclamante todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa e o contraditório.

Importa, ainda, declarar que a peça recursal apresentada atendeu ao pressuposto extrínseco da tempestividade, previsto no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – CRÉDITOS DO ICMS INDEVIDAMENTE LANÇADOS.**

O contribuinte em apreço foi autuado por falta de recolhimento do ICMS, em razão da utilização indevida de créditos fiscais do imposto, decorrentes das entradas de bens no estabelecimento ou das prestações de serviços a ele feita, cujas saídas não configuram fatos geradores do ICMS. Fato identificado pela escrituração indevida destes na base de creditamento do Bloco G da Escrituração Fiscal Digital (controle de créditos do ICMS do ativo permanente), tendo em vista se tratar de bens destinados a integrar a rede de distribuição de energia elétrica, de propriedade do poder concedente. Alega a fiscalização que tais bens foram aplicados na manutenção, conservação, construção e modernização da infraestrutura integrante da concessão.

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

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

**LEI Nº 8.987, DE 13 DE FEVEREIRO DE 1995.**

Art. 1º As concessões de serviços públicos e de obras públicas e as permissões de serviços públicos reger-se-ão pelos termos do art. 175 da Constituição Federal, por esta Lei, pelas normas legais pertinentes e pelas cláusulas dos indispensáveis contratos.



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

(...)

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

Com base nesta norma infraconstitucional, foi celebrado o Contrato de Concessão nº 019/2001, através do Processo nº 48500.003080/98-64, entre a AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA – ANEEL e a empresa concessionária, estabelecendo e regulamentando toda a exploração do serviço público de distribuição de energia elétrica objeto da concessão, onde, por força contratual, nos termos da Subcláusula Primeira da Cláusula Segunda do Contrato de Concessão nº 019/2001 – ANEEL, existe a obrigação de emprego de materiais, equipamentos e instalações que garantam níveis de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia no atendimento e modicidade das tarifas. Vejamos:

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

Neste contexto, faz-se necessário verificar que há uma separação nítida entre as atividades de comercialização e de manutenção, modernização e ampliação/construção da infraestrutura de transmissão e de distribuição de energia. O instrumento contratual estabelece a existência de atividades distintas realizadas pela recorrente que se encontra positivada na Subcláusula Décima Sétima da Cláusula Segunda do Contrato de Concessão nº 019/2001– ANEEL, *in verbis*:

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

Quanto à efetiva propriedade dos bens adquiridos para emprego na infraestrutura do sistema elétrico, a Subcláusula Única da Cláusula Quarta do mesmo documento não deixa dúvida que estes se incorporarão ao poder concedente, sem qualquer ressalva, senão vejamos:

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

Portanto, as entradas de bens e materiais, a exemplo de postes, transformadores elétricos, cruzetas, capacitores, condutores elétricos, luminárias, materiais de construção diversos, equipamentos e ferramentas diversas, entre outros, que foram aplicados em execuções de obras de engenharia e em instalações (expansão de rede de distribuição e

transmissão, subestações elétricas, sistemas de telecomunicações, etc.), bem como na manutenção, conservação e na reposição de bens (bens públicos), incontestavelmente são integrantes do patrimônio da Concessão (União) e não da empresa concessionária, conforme disposto na Subcláusula Segunda da Cláusula Primeira, do mesmo contrato, abaixo transcrita a seguir.

#### CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO DO CONTRATO

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

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

Tal assertiva ganha força ao verificar nas notas explicativas das demonstrações contábeis da recorrente (concessionária), quando esta relatou que a infraestrutura não é registrada como ativo imobilizado, e sim como intangível, já que o contrato de concessão não lhe transfere o controle dos bens, que acompanhou os novos procedimentos contábeis emitidos pelo IASB - International Accounting Standards Board (IASB). Vejamos trecho extraído das Notas Explicativas do Relatório da Administração e Demonstrações Financeiras do exercício de 2012 da Energisa (<https://ri.energisa.com.br/informacoes-financeiras-e-operacionais/central-de-resultados/central-de-resultados-paraiba>):

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

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

Assim, sendo a infraestrutura, ora em evidência, não pertencente à concessionária, esta não pode aliená-la ao seu bel-prazer, salvo autorização do Órgão Regulador, que determina que o produto da alienação ainda seja reinvestido na infraestrutura da concessão.

Vislumbro que a recorrente tenta se valer de um direito de propriedade, que não existia antes mesmo da mudança da Lei nº 6.404/76, visto que os bens não poderiam ser classificados como bens do ativo imobilizado, independentemente da introdução posterior da Lei nº 11.638/2007, com novas orientações contábeis a serem adotadas pelas empresas de sociedade anônima.

Denota-se no Contrato de Concessão nº 019/2001<sup>1</sup>, que os bens e instalações, vinculados ao serviço, integram a concessão, sendo estes reversíveis ao Poder Concedente por ocasião da extinção da concessão, **pois a concessionária detém as suas posses na vigência do contrato, e não as propriedades.**

Com efeito, os bens e instalações de transmissão, incluindo as ampliações, modificações e benfeitorias no sistema elétrico, integram-se à concessão pública e dela faz parte como elemento patrimonial indissociável, fato este atestado quando se analisa a disposição contida na Subcláusula Sexta, da Clausula Oitava, do Contrato de Concessão nº 19/2001-ANEEL que se adequa a Resolução CFC nº 1.261/09, no que se refere à regularidade de registro contábil dos ativos de infraestrutura de serviços públicos pelas concessionárias, convalidando o entendimento de que estes bens não poderiam ser classificados como ativo imobilizado, diante da edição do ITG 01 – Contratos de Concessão, demonstrando claramente que a concessionária possui, apenas, a cessão de posse dos bens para realização dos serviços públicos, senão vejamos o item “11” da referida Resolução:

(Resolução CRF nº 1.261/2009)

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

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

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

(Resolução CRF nº 1.318/2010)

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

A matéria foi abordada com maestria pela julgadora singular quando trouxe a luz doutrina precisa e de cunho meramente técnico ao tema debatido, a qual faço reproduzir

<sup>1</sup> CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA – EXTINÇÃO DA CONCESSÃO, REVERSÃO DOS BENS E INSTALAÇÕES VINCULADOS

(...)

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

para um melhor entendimento da questão, na lição do trabalho apresentado por Talles Vianna Brugni, Adriano Rodrigues e Cláudia Ferreira da Cruz, no XXXV Encontro da ANPAD, realizado no Rio de Janeiro em 2011<sup>2</sup>.

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

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

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

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

Da mesma forma, adoto o entendimento fundamentado na decisão recorrida de que não se trata de uma norma contábil orientativa, sobrepondo-se a uma lei ordinária, visto não haver evidência de conflito entre ambas.

Também não tem suporte de fato o argumento recursal sobre a inaplicabilidade da CPC 01, que internalizou a IFRIC 12.

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

Assim, vejo precária, também, a tese de haver quebra do postulado da neutralidade tributária que norteia a aplicação das novas regras de contabilização, visto que na essência os bens não são da propriedade da concessionária e sim do Poder Concedente desde antes da mudança da regra contábil trazida pela vigência da ICPC 01, não havendo, portanto,

<sup>2</sup> <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON2000.pdf>

conceituação de registro contábil capaz de mudar a natureza e essência dos atos e fatos jurídicos. Na verdade, o ICPC 01 é um espelho da interpretação internacional IFRIC 12, cujo objetivo foi o de apresentar resposta às preocupações generalizadas sobre a falta de orientação para a contabilização de transações no âmbito de contratos de concessão de serviços. Preocupações estas que foram dirimidas com a emissão da IFRIC 12 e sua respectiva aprovação no Brasil, pelo CFC e pela CVM.

No caso em tela, não há como reconhecer o direito ao crédito de ICMS relativamente aos bens adquiridos para o caso em questão, por não se adequar ao conceito de ativo fixo do estabelecimento, na forma estabelecida pelo artigo 72, I, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, pois, em suma, apesar de se tratar de bens corpóreos, para o caso de concessionárias, devem ser tratadas como bens intangíveis, pela sua essência econômica.

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

Destarte, em detrimento ao entendimento da recorrente, e diante do arcabouço normativo acima evidenciado, não vejo como prosperar a tese de que a infraestrutura física existente se enquadraria no conceito de aquisição de ativo imobilizado, conforme a Lei das Sociedades Anônimas, diante da natureza dos bens adquiridos e de sua essencialidade à sua atividade desenvolvida, visto que a concessionária não pode se valer de uma interpretação restritiva das normas contábeis para legitimar um direito de propriedade que afronta as normas inerentes aos contratos de concessão intermediados pela ANEEL, e com reflexo imediato na seara fiscal com aproveitamentos de créditos que não atendem ao comando da legislação tributária paraibana.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VI - às mercadorias recebidas com substituição tributária, por estabelecimento industrial, na forma do art. 76;

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

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

Ressalte-se, por oportuno, que de fato a Lei n. 12.973/2014 – que traz orientações relacionadas ao IRPJ - revogou a Lei n. 11.941/2009 que instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), porém sem alteração dos critérios contábeis relacionados aos registros do Ativo Intangível e do Ativo Financeiro, introduzidos pela Lei. n. 11.638/2007, conforme se depreende das disposições ínsitas nos arts. 35 e 36, da Lei revogadora (Lei n. 12.973/2014), infracitados, inclusive a sua seção XVIII, que trata da amortização do intangível<sup>3</sup>:

:

#### “Seção XV

#### Contratos de Concessão

<sup>3</sup> Art. 41. A amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível é considerada dedutível na determinação do lucro real, observado o disposto no inciso III do caput do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Art. 42. Poderão ser excluídos, para fins de apuração do lucro real, os gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica referidos no inciso I do caput e no § 2º do art. 17 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, quando registrados no ativo não circulante intangível, no período de apuração em que forem incorridos e observado o disposto nos arts. 22 a 24 da referida Lei.

Parágrafo único. O contribuinte que utilizar o benefício referido no caput deverá adicionar ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, o valor da realização do ativo intangível, inclusive por amortização, alienação ou baixa.

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

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

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

“Art. 58. A modificação ou adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

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

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

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

Alega, ainda, a recorrente, que a sistemática adotada pelo fisco desaguaria em separação da receita na venda de energia elétrica da parcela de recuperação de custo de construção do intangível, que deixaria de sofrer a incidência do ICMS. Ora, o cerne da questão em tela não reside em comprovar a dedução contábil da parcela de ICMS, constante das aquisições para compor a infraestrutura e manutenção das redes de distribuição, a título de ICMS recuperar, mas sim, reside no fato da natureza de bens públicos aplicados na

infraestrutura para transmissão e distribuição de energia elétrica, objeto do contrato de concessão, sob os quais se pretende creditar com lançamentos indevidos no CIAP, objeto da autuação.

Sobre o assunto abordado pela recorrente, cito abaixo texto da decisão desta Casa, no recente Acórdão nº 120/2018, relativo ao mesmo contribuinte, que tratou com objetividade o argumento recursal, com a qual comungo:

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

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

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

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

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

Assim, torna-se irrelevante para o deslinde da questão se a recorrente deduz contabilmente o valor do ICMS destacado nas aquisições de bens integrantes da infraestrutura, apropriando este valor como Imposto a recuperar, quando não há autorização legal para tal lançamento.”

Portanto, diante das considerações acima, sobretudo pelos fundamentados na legislação pertinente a Concessão de serviços públicos, inerente à distribuição de energia elétrica, entendo correto o feito acusatório, ao considerar indevidos os lançamentos de créditos de ICMS do Registro G – 110 do SPED Fiscal, no período de janeiro de 2012, conforme a inicial.

Ressalto, que este entendimento acompanha as recentes decisões deste egrégio Conselho de Recursos Fiscais sobre a matéria em foco, por meio dos Acórdãos nºs 443/2016 e



180/2018, que afastou a possibilidade de creditamento do ICMS por parte da concessionária de energia elétrica em relação aos bens e produtos adquiridos nas prestações de serviços de manutenção, modernização, ampliação e construção da infraestrutura de transmissão e distribuição de energia elétrica, tendo em vista tais bens pertencerem ao Poder Concedente, de acordo com as normas relativas à Concessão em epígrafe, acima evidenciadas. Vejamos os citados Acórdãos, votados, ambos, por unanimidade:

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

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

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

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

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

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

ACÓRDÃO Nº 443/2016

RELATOR: CONS.º JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES

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

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

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

*bens adquiridos não podem ser classificados e contabilizados como ativo imobilizado da concessionária, pois as normas que regulam sua atividade não lhe transferem o direito de controle nem de propriedade dos bens que se incorporam à infraestrutura dos serviços públicos de energia elétrica.*

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

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

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

ACÓRDÃO Nº 120/2018

CONS.<sup>a</sup> MARIA DAS GRAÇAS DONATO OLIVEIRA LIMA

Por fim, requer a recorrente que, na hipótese de ser acatada a acusação a ela imposta, que a multa deve ser reduzida para 50%, uma vez que o dispositivo legal registrado no Auto de Infração em análise (art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96) estaria em desconformidade com o fato denunciado, e deveria a penalidade ser reenquadrada para o art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Vejam os que dispõem estes artigos citados:

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

(...)

V - de 100% (cem por cento);

(...)

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

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

(...)

II – de 50% (cinquenta por cento);

(...)

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

Da exegese das normas acima citadas, extrai-se que a penalidade descrita no artigo 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96 descreve perfeitamente a conduta praticada pelo sujeito passivo, havendo total subsunção do fato à norma. Já o artigo 82, II, “e”, do mesmo caderno normativo, só deve ser aplicado nas hipóteses não contempladas no referido artigo 82.

Portanto, não há como atender o pleito da recorrente, pois a aplicação da multa foi estabelecida em conformidade com os ditames legais, em obediência ao Princípio da Estrita Legalidade.

Diante das considerações supra, arrimada na legislação de regência e nas considerações de cunho legal, esta relatoria entende em não acolher às alegações recursais apresentadas, acatando os termos da decisão recorrida em sua totalidade, acolhendo o Parecer da Assessoria Jurídica desta Casa, as fls. 217 a 226, representado pelo nobre Procurador Dr. Sérgio Roberto Felix de Lima, por lídima justiça fiscal.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para manter a sentença monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000145/2017-59, lavrado em 31/1/2017, contra a empresa ENERGISA BORBOREMA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A., inscrição estadual nº 16.003.839-1, qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 185.572,14 (cento e oitenta e cinco mil, quinhentos e setenta e dois reais e quatorze centavos), sendo R\$ 92.786,07 (noventa e dois mil, setecentos e oitenta e seis reais e sete centavos), de ICMS, por infração ao artigo 20, § 3º, II, da LC nº 87/96, bem como aos arts. 72, I, 82, III, “b”, § 2º, I e II, c/c o art. 106, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 92.786,07 (noventa e dois mil, setecentos e oitenta e seis reais e sete centavos), de multa por infração nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Tribunal Pleno. Sessão realizada por meio de videoconferência, em 25 de fevereiro de 2021.

