

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.948/12/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172320-30  
Recurso de Revisão: 40.060132107-04  
Recorrente: Alcoa Alumínio S/A  
IE: 518027950.00-03  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Milton Cláudio Amorim Rebouças/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

### **EMENTA**

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatado o não recolhimento o ICMS incidente sobre os encargos relacionados à conexão e utilização dos sistemas de transmissão de energia elétrica. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão anterior.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL.** Constatado que a Recorrente deixou de emitir nota fiscal de entrada relativamente às operações de conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica, nos termos do art. 53-A, parágrafo único, inciso I, Anexo IX do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVIII da Lei nº 6.763/75. Entretanto, exclui-se a penalidade por inadequada à conduta do Sujeito Passivo. Reformada a decisão à *quo*.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS no período de 01/01/07 a 31/12/07, devido sobre os encargos relacionados à conexão e utilização do sistema de transmissão de energia elétrica, bem como sobre a falta de emissão da nota fiscal de entrada mensal, relativa à referida conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a Multa isolada capitulada no art. 55, inciso XXVIII da mencionada lei.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.650/12/2ª, por maioria de votos, julgou procedente o lançamento, mantendo integralmente as exigências fiscais.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revisão (fls. 1.372/1.401), por intermédio de seu procurador regularmente constituído.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no Acórdão nº 3.722/11/CE indicado como paradigma, às fls. 1.402/1.411).

Requer seja conhecido e provido seu Recurso de Revisão.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1413/1415, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

Superada de plano as condição de admissibilidade capitulada no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que se trata de PTA do rito ordinário, cumpre verificar o atendimento também da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente, constata-se assistir razão à Recorrente, eis que a decisão apontada como paradigma se revela divergente em relação à aplicação da legislação tributária.

Cumprido, de início, ressaltar que esta espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisão divergente quanto à aplicação da legislação tributária. O objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre a mesma matéria, logicamente dentro das mesmas condições e sob as mesmas circunstâncias fáticas.

Ressalta-se que ora Recorrente aponta como paradigma a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3.722/11/CE (cópia anexa às fls. 1.402/1.411).

Com efeito, quanto ao cabimento do Recurso, verifica-se que a decisão paradigma diverge da ora recorrida quanto à aplicação da legislação tributária, tendo em vista os lançamentos serem idênticos e as conclusões das Câmaras diametralmente opostas.

Importante registrar que os lançamentos cuidam da mesma matéria, mesma infração e do mesmo estabelecimento autuado (Sujeito Passivo), distinguindo-se tão somente em relação ao período objeto da autuação.

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (divergência jurisprudencial), com o cumprimento da exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal.

Via de consequência constata-se que se encontram configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/01/07 a 31/12/07, devido sobre os encargos relacionados à conexão e utilização do sistema de transmissão de energia elétrica, bem como sobre a falta de emissão da nota fiscal de entrada mensal, relativa à referida conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica.

As faturas/notas fiscais emitidas pelas empresas que realizaram a transmissão da energia elétrica encontram-se relacionadas nas planilhas de fls. 21/57, com os respectivos valores sem a inclusão do ICMS, sendo esta providenciada pela Fiscalização no mesmo documento, adotando-se a alíquota interna (18%), nos termos da legislação aplicável.

O crédito tributário encontra-se consolidado na planilha de fls. 19, inclusive a multa isolada por descumprimento de obrigação acessória.

As exigências fiscais veiculadas no Auto de Infração tem como suporte legal a Constituição Federal, leis complementares, a Lei nº 6763/75 e convênio ICMS, norma cogente para todas as unidades da Federação.

A Constituição Federal de 1988 em seu art. 146 estabelece:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Neste sentido, a Lei Complementar nº 87/96, cumprindo seu papel constitucional, cuidou da matéria ao estabelecer no inciso III do § 1º do art. 2º, a incidência do ICMS sobre a energia elétrica, nos seguintes termos:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relativamente à substituição tributária, prescreve a norma constitucional que a matéria será normatizada por lei complementar, nos termos da alínea “b” do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF/88, como se segue:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

Para viabilizar o texto constitucional, o art. 6º da LC nº 87/96 destaca que “Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”.

Assim, a partir da edição da Lei nº 15.425/04, passou a existir previsão legal de responsabilidade solidária para o destinatário situado neste Estado que receber energia elétrica sem retenção ou com retenção a menor do imposto. Evidentemente que esta responsabilidade é por descumprimento de dever legal, fundamentada no art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN.

A previsão contida no § 21 (vigente à época) do art. 22 da Lei nº 6763/75 é:

§ 21 - A responsabilidade prevista nos itens 5 e 6 do § 8º deste artigo será atribuída ao destinatário, situado neste Estado, de energia elétrica e petróleo, lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados cuja operação ocorra sem retenção ou com retenção a menor do imposto.

Finalmente, por questões de praticidade e eficiência, parcela da base de cálculo da substituição tributária ficou a cargo do destinatário da energia elétrica, especialmente a parcela referente ao valor total pago a todas as transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, com eficiente controle do pagamento do ICMS, dentro da configuração constitucional do referido imposto.

Noutro giro, prescreve o art. 9º da mencionada Lei Complementar nº 87/96 que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

(...)

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação. (Grifou-se)

Neste diapasão, o Convênio nº 83/00 dispôs sobre o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com energia elétrica, quando não destinadas à comercialização ou industrialização, como segue:

### CONVÊNIO

Cláusula primeira. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a atribuir ao estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situados em outras unidades federadas, a condição de substitutos tributários, relativamente ao ICMS incidente sobre a entrada, em seus territórios, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização.

Cláusula segunda. O valor do imposto retido é resultante da aplicação da alíquota interna prevista na legislação da unidade federada de destino sobre a base de cálculo definida no art. 13, inciso VIII e § 1º, inciso I, da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. (grifou-se)

Posteriormente, o Convênio ICMS nº 117/04, na sua redação original, impunha ao consumidor livre e, ao autoprodutor que retirasse energia elétrica da rede básica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão, bem como a emissão da nota fiscal de entrada, mensalmente, nos seguintes termos:

### CONVÊNIO ICMS 117/04

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 116ª reunião ordinária, realizada em Foz do Iguaçu, PR, no dia 10 de dezembro de 2004, tendo em vista o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

I - emitir mensalmente nota fiscal, (...), relativamente à entrada de energia elétrica, onde deverão constar, (...)

O diploma legal acima descrito foi alterado pelo Convênio ICMS nº 59/05, que manteve as disposições acima referidas e, posteriormente, pelo Convênio ICMS nº 135/05, que estendeu as obrigações principal e acessória a todos os consumidores conectados à rede básica, aos quais continuou equiparado o autoprodutor que dela retira energia.

Com base no referido Convênio e suas alterações, foi acrescentado no Regulamento do ICMS de Minas Gerais o art. 53-A no Anexo IX a responsabilidade do consumidor conectado à rede básica, prevendo, ainda, de acordo com o convênio, que, na emissão da nota fiscal fossem consignados a base de cálculo, alíquota e ICMS devido, como segue:

Art. 53 - A(...)

I - emitir Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, requerer a emissão de Nota Fiscal Avulsa, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações de conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, na qual conste:

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

b - a alíquota aplicável;

c - o destaque do ICMS;

A Recorrente preenche os requisitos necessários para ser classificada como consumidor livre, no sentido de atender as prescrições do Convênio ICMS nº 117/04, incorporado à legislação mineira.

O art. 2º, inciso IV da Resolução ANEEL nº 456, de 29/11/00, define o consumidor livre como “consumidor que pode optar pela compra de energia elétrica junto a qualquer fornecedor”.

Assim, para efeito de aplicação das normas jurídicas retro mencionadas a Recorrente é uma consumidora livre, pois compra energia elétrica de qualquer fornecedor, estando conectada à rede de distribuição de energia elétrica.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, a incidência do ICMS obedeceu à regra constitucional, pois todo o ordenamento jurídico retro transcrito tem como matriz a Constituição Federal.

Por outro lado, para o cálculo do ICMS devido por substituição tributária é necessário conhecer o momento da ocorrência do fato gerador, especialmente em relação à energia elétrica, cujo aspecto material do fato gerador é a entrada no território do Estado destinatário (art. 2º, § 1º, inciso III da LC nº 87/96).

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 12, dispôs sobre o momento da ocorrência, aspecto temporal, do fato gerador, *in verbis*:

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

(...)

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

(...)

Ora, não há dúvida que o art. 12 está a tratar do aspecto temporal do fato gerador, isto é, o momento em que ele considera finalizado, realizado, ou seja, quando da entrada no território deste Estado de energia elétrica oriunda de outra unidade da Federação.

Em seguida, a referida incidência foi submetida ao regime de substituição tributária, conforme previsão expressa na Lei nº 6763/75, nos seguintes termos:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

§ 8º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

6) a empresa de outra unidade da Federação que gere, distribua ou comercialize energia elétrica, com destino a adquirente situado neste Estado e não destinada à industrialização ou comercialização, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou a importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final. (grifou-se)

Neste diapasão, frise-se, em decorrência do Convênio ICMS nº 117/04, o art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02 prescreve:

Art. 53-A - Fica atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento.

Relativamente ao autoprodutor de energia elétrica dispõe o Anexo IX do RICMS/02, nos seguintes termos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 53-C - Para os efeitos do disposto nos arts. 53-A e 53-B desta Parte, o autoprodutor equiparase ao consumidor sempre que retirar energia elétrica da rede básica, devendo, em relação a essa retirada, cumprir as obrigações previstas no art. 53-A.

Ressalte-se que o Regulamento do ICMS, em sintonia com os convênios anteriormente citados, com a Lei Complementar nº 87/96 e com o Código Tributário Nacional - CTN - para não deixar dúvida, dispôs expressamente que, na hipótese de atribuição de responsabilidade ao destinatário pela parcela relativa ao uso e a conexão na rede de distribuição, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, observar-se-á o disposto no Anexo XV do RICMS/02, que são as regras gerais de substituição tributária, atualmente em vigor. Veja-se:

Art. 51 - Os responsáveis abaixo relacionados, na condição de sujeitos passivos por substituição, observarão o disposto no Anexo XV:

I - o estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situado em outra unidade da Federação;

II - o consumidor livre conectado à rede básica ou o autoprodutor que retirar energia da rede básica.  
(grifou-se)

Assim, verifica-se a existência do espectro normativo válido para atribuir responsabilidade à adquirente e Recorrente. A responsabilidade por substituição tributária do ICMS prevista no Convênio ICMS nº 117/04, na parcela que especifica, foi veiculado por instrumento normativo válido (convênio), celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24/75, de conformidade com o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, editada em face da exigência da Constituição Federal (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "b").

No tocante à base tributável adotada pela Fiscalização, infere-se do art. 53-A, inciso I, alínea "a", retrocitado, que a base de cálculo do ICMS a ser consignada na nota fiscal corresponde exatamente ao valor total pago a todas as transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto.

A legislação atual, dispondo sobre o regime de substituição tributária, como regra geral, prevê no art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 19 - A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

3 - o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo;

(...)

§ 2º - Na hipótese do item 3 da alínea "b" do inciso I do *caput* deste artigo:

(...)

III - não sendo possível incluir o valor do frete na base de cálculo, o estabelecimento destinatário recolherá a parcela do imposto a ele correspondente, aplicando a alíquota interna prevista para a mercadoria sobre o valor do frete acrescido do percentual de margem de valor agregado estabelecido para a respectiva mercadoria. (grifou-se)

Da mesma forma, ocorre no caso sob análise. Os encargos cobrados dos destinatários relativos à conexão e uso da rede básica, que não foram incorporados à base de cálculo do ICMS por substituição tributária, calculado pela distribuidora ou geradora de energia elétrica, devem compor a base de cálculo para a cobrança do ICMS da Recorrente.

Nesse sentido, a base de cálculo para as operações com energia elétrica foi definida pelo art. 13, inciso VIII e § 1º, inciso I, da LC nº 87/96, *in verbis*:

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

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

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado. (grifou-se)

Portanto, a base de cálculo a ser adotada para o cálculo do ICMS devido por substituição tributária é o valor de que decorrer a entrada da energia elétrica, incluindo-se todas as demais despesas ou encargos cobrados do destinatário, conforme prescreve objetivamente o art. 13, inciso VIII e § 1º da LC nº 87/96 acima descrito.

Não há, portanto, nova hipótese de incidência tributária, mas um único fato gerador. O que há, sim, é a inclusão na base de cálculo da energia elétrica, da parcela relativa aos encargos do sistema de transmissão, que, originalmente, não é incorporado a ela, quando da apuração do ICMS/ST pelo gerador de energia elétrica.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 43 do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 confirma o exposto.

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

XI - no recebimento, pelo destinatário situado em território mineiro, de energia elétrica e de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, o valor da operação de que decorrer a entrada, nele incluídos todos os custos ou encargos assumidos pelo remetente ou destinatários, mesmo que devidos a terceiros;

(...). (grifou-se)

O Anexo XV do mesmo decreto apresenta, em seus arts. 69 e 71 as seguintes determinações:

Art. 69 - A base de cálculo a ser adotada pela empresa de outra unidade da Federação que fornecer energia elétrica a adquirente situado neste Estado e não destinada a comercialização ou a industrialização da própria energia é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor, nele computados todos os encargos relacionados ao fornecimento de energia elétrica cobrados do recebedor, mesmo que devidos a terceiros.

Art. 71 - A base de cálculo a ser adotada na hipótese do artigo anterior é o valor total pago a todas as transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto. (grifou-se)

O que se tem, portanto, é o fato de que, por conveniência da legislação do setor elétrico (ANEEL), a parcela da base de cálculo das operações interestaduais com energia elétrica (substituição tributária) ficou a cargo do destinatário da energia, especialmente a parcela referente ao valor total pago a todas as transmissoras pela conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica e que, por meio de complementação do pagamento do imposto por parte do destinatário, por força legal, deve ser incorporada à integralidade da referida base de cálculo.

Conclui-se, portanto, que a legislação tributária mineira, editada dentro da competência tributária atribuída ao Estado, respeitando os ditames da Constituição Federal, das Leis Complementares nºs 87/96 e 24/75, CTN e Convênios, confirma plenamente o trabalho realizado neste PTA.

A Recorrente centra sua defesa em seis esteios básicos, a saber: inexistência de fato gerador na transferência de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo

contribuinte; não inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo; utilização da energia elétrica como matéria prima na produção do alumínio; diferentes normas sobre a aplicação do substituto tributário em relação ao óleo combustível e energia elétrica, falta de compensação do imposto apurado com os saldos credores existentes e ilegalidade da Multa Isolada.

Salienta a Recorrente que uma parcela considerável da energia elétrica se refere à transferência de energia de produção própria, produzida em Piratuba/SC. Em face disso, ela entende que está caracterizada a transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, o que descaracteriza a ocorrência do fato gerador, nos termos da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Os argumentos da Defesa, no entanto, não têm o condão de ilidir as exigências fiscais, em face da norma contida no art. 6º, inciso VI da Lei n.º 6.763/75, que estabelece a ocorrência do fato gerador do imposto "na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular".

Ressalte-se que há juristas de renome, a exemplo de Vittorio Cassone, que defendem a tributação pelo ICMS das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme abaixo:

Por isso, reputo constitucional o art. 12, I, da LC n.º 87/96, ao estabelecer: 'Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular'.

(Cassone, Vittorio - Direito Tributário – 13ª Edição - Ed. Atlas 2001 - pág. 298).

Também Roque Carraza entende que a incidência do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular justifica-se pelo Princípio Federativo, conforme destaque na obra "ICMS", pág. 55, 9ª Ed, 2ª tiragem, Ed. Malheiros.

Da mesma forma, o Professor Alcides Jorge Costa a admite, ao entendimento que toda agregação de valor à mercadoria, que a leve ao consumo, ainda que sem transferência da posse ou da propriedade, configura hipótese de incidência do ICMS (ICM na Constituição e na Lei Complementar, pág. 83/90).

Em julgamento sobre essa matéria, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul seguiu essa mesma linha, decidindo pela incidência do ICMS em casos da espécie, conforme ementas a seguir:

"TIPO DE PROCESSO: APELAÇÃO CÍVEL NÚMERO: 597042464  
RELATOR: JURACY VILELA DE SOUZA

EMENTA: ICMS. ATIVO IMOBILIZADO. APARENTE E TRANSITÓRIO.

TRANSFERENCIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE. INCIDE O IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS NA TRANSFERENCIA DE BENS ADQUIRIDOS PELA MATRIZ, ONDE SE IMOBILIZA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRANSITORIA E APARENTE, DESTINADO AO ATIVO FIXO DE ESTABELECIMENTO FILIAL INSTALADO EM OUTRO ESTADO, CARACTERIZANDO OPERAÇÃO RELATIVA A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA, EM COMPLEMENTAÇÃO A CIRCULAÇÃO INICIAL. APELAÇÃO IMPROVIDA.

Assim, embora não se negue a existência da súmula, aplica-se aqui, no mínimo, a restrição contida no art. 110 do RPTA.

Mas, no caso dos autos, não se pode falar de incidência tributária em relação ao fato gerador da operação do remetente, que é a operação protegida pela Súmula.

É evidente, então, que a Súmula 166 não se aplica ao caso dos autos, uma vez que a entrada da energia elétrica faz surgir um fato gerador novo, com tributação integral em prol do Estado que a recebe.

Além do mais, conforme destaca a decisão prolatada no Acórdão nº 20.273/11/1ª (Relatoria do Conselheiro Danilo Vilela Prado), diferentemente do que alega a Recorrente, a energia produzida em Piratuba/SC não é a mesma consumida no estabelecimento de Poços de Caldas/MG, porque não existe linha de transmissão da energia elétrica exclusiva entre os dois estabelecimentos.

A energia elétrica gerada em Piratuba/SC é conectada à rede de transmissão nacional, gerenciada pelo Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS). A partir daí, diversas concessionárias de transmissão levam a energia elétrica para vários pontos do país.

De acordo com as cópias das faturas/notas fiscais de fls. 66/1.195 a Autuada, ora Recorrente, recebeu a fatura de dezenas de empresas do ramo de transmissão de energia elétrica, referentes aos encargos de uso do sistema de transmissão de energia, ou seja, várias empresas atuaram na transmissão da energia elétrica consumida pelo estabelecimento dela em Poços de Caldas.

Os estabelecimentos da Autuada, ora Recorrente, são distintos, com sede em Santa Catarina e Minas Gerais, com inscrições estaduais autônomas. Por isso, a energia consumida neste Estado não pode ser considerada gerada pelo estabelecimento mineiro.

Por outro lado, a Autuada, ora Recorrente, consegue enxergar substancial diferença entre as transferências de energia e aquisição de produtos, ao interpretar o disposto no art. 22 da Lei nº 6763/75. Os dispositivos em questão assim estão redigidos:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 8º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

(...)

5) a contribuinte situado em outra unidade da Federação que remeter ao Estado petróleo ou lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

6) a empresa de outra unidade da Federação que gere, distribua ou comercialize energia elétrica, com destino a adquirente situado neste Estado e não destinada à industrialização ou comercialização, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou a importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final.

(...)

Segundo a Autuada, a obrigação de recolhimento do imposto somente existe quando houver empresa em outra unidade da Federação (diversa da empresa mineira) e adquirente no Estado de Minas, situação que não se amolda ao caso ora em análise.

Sem razão a Autuada no entanto, uma vez que as expressões são semânticas, haja vista que a legislação tributária trata de modo igual as remessas de um para outro estabelecimento da mesma empresa, exceto na formação da base de cálculo que, diga-se de passagem, recebe tratamento diferenciado nas operações interestaduais apenas para preservar a partilha do imposto.

Neste caso, vale a pena trazer à baila o disposto no § 21 do art. 22 da Lei nº 6763/75, com a seguinte redação:

§ 21 - A responsabilidade prevista nos itens 5 e 6 do § 8º deste artigo será atribuída ao destinatário, situado neste Estado, de energia elétrica e petróleo, lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados cuja operação ocorra sem retenção ou com retenção a menor do imposto.

(...)

Observe-se que a responsabilidade é atribuída ao destinatário, nos casos de entrada de energia elétrica, não importando a situação jurídica do remetente.

Expressão idêntica é adotada pelo legislador mineiro no item “3” do inciso I do art. 19 da Lei nº 6763/75, reafirmando a adoção de expressões sinônimas, não importando que se trate de aquisição ou recebimento de energia em transferência de outro estabelecimento do mesmo titular.

No tocante a parcela de energia elétrica adquirida de terceiros, sustenta a Defesa que não podem ser acrescidos custos ocorridos após a contratação dos serviços para transmissão da energia elétrica, afirmando que o fato gerador ocorre quando a energia é gerada, que é o momento da aquisição da energia elétrica.

É evidente o equívoco da Defesa, pois a fundamentação trazida aos autos, da lavra dos tributaristas Luciana Goulart Saliva e João Dácio Rolim, afirma o contrário, ao reconhecer que “o ponto de entrega da energia elétrica é o relógio medidor situado em regra nos limites da via pública” (fls. 1.275).

Logo, com esse entendimento, é possível afirmar que todos os custos necessários para a disponibilização da energia até o relógio medidor devem ser incorporados à base de cálculo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprе destacar que os encargos de uso do sistema de transmissão constam das notas fiscais de energia elétrica emitida para todos os usuários da rede, indistintamente, inclusive para os consumidores residenciais, conforme destacado no Acórdão nº 20.273/11/1ª.

Logo, todos os usuários do sistema de transmissão estão sujeitos à tributação dessa parcela pelo ICMS. Qualquer tratamento diferenciado é discriminatório, porque o consumidor comum ou cativo paga a energia elétrica com os referidos encargos, não havendo razão para o consumidor livre não fazê-lo.

Pode-se afirmar que a interpretação dada pela Recorrente não está em harmonia com a Constituição Federal, porque a nova configuração do setor elétrico com geradoras, distribuidoras e transmissoras de energia elétrica dá nova interpretação à incidência do ICMS, interferindo na competência tributária dos Estados com perda de parcela da competência.

Não pode haver tratamento tributário discriminatório para os contribuintes de ICMS, com preços diferentes da energia elétrica, em razão de estarem ou não conectados à rede básica. Não podem ser diferenciados os consumidores residencial, comercial e industrial com tributação mais gravosa, em relação ao consumidor livre, pois, possibilitaria uma concorrência desigual em face da diferença de custo em relação ao mesmo insumo/mercadoria/produto.

A mesma legislação que outorgou o direito de adquirir a energia no mercado aberto (consumidor livre) estabeleceu requisitos, dentre eles a vedação da discriminação tributária, conforme art. 51 do Decreto Federal nº 5.163/04, nos seguintes termos:

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

Prosseguindo em suas argumentações, a Recorrente carrega aos autos decisões judiciais sobre o tema objeto do lançamento. Muito embora reconhecidamente desfavoráveis ao Fisco mineiro, não constituem matéria a ser apreciada pelo Conselho de Contribuintes, por força do óbice contido no art. 110 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Apesar do entrave acima mencionado, não custa reproduzir decisão do TJMG, sobre a matéria, demonstrando que a situação não se encontra pacificada nos Tribunais. Eis a ementa:

NÚMERO DO PROCESSO: 1.0024.05.781839-5/001(1)

RELATOR: EDUARDO ANDRADE

RELATOR DO ACÓRDÃO: EDUARDO ANDRADE

DATA DO JULGAMENTO: 13/03/2007

DATA DA PUBLICAÇÃO: 27/03/2007

EMENTA: TRIBUTÁRIO - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - CONTRATO DE FORNECIMENTO - CONSUMIDOR LIVRE - FATO GERADOR - VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO

NEGOCIADA. DIREITO À COBRANÇA RETROATIVA DE PARCELAS DO ICMS, INCIDENTE SOBRE A TUSD, PAGAS PELA CONCESSIONÁRIA E NÃO LANÇADAS, OPORTUNAMENTE, NAS FATURAS MENSAS. O ICMS DEVE INCIDIR SOBRE O VALOR TOTAL DA ENERGIA ELÉTRICA QUE TENHA SAÍDO DA LINHA DE TRANSMISSÃO E SIDO DISPONIBILIZADA AO ESTABELECIMENTO USUÁRIO, PARA SEU CONSUMO E RESERVA, PELA QUAL SE PAGA TARIFA ESPECIAL, PRÉ-ESTABELECIDO, RECONHECIDA A ATIVIDADE DA CONTRATANTE, COMO 'CONSUMIDOR LIVRE', SEGUNDO NEGÓCIO CELEBRADO ENTRE ELE E A CONCESSIONÁRIA. DE SE RECONHECER O DIREITO À COBRANÇA RETROATIVA DO 'CONSUMIDOR LIVRE' DE PARCELAS DO ICMS INCIDENTE SOBRE A TUSD - TARIFAS DO SISTEMA DE USO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA - NÃO LANÇADAS, OPORTUNAMENTE, NAS RESPECTIVAS FATURAS MENSAS DO USUÁRIO, MAS, EXTEMPORANEAMENTE RECOLHIDAS PELA CONCESSIONÁRIA, AOS COFRES ESTADUAIS, SOBRETUDO PORQUE NÃO ACRESCIDOS, NA COBRANÇA REGRESSIVA, OS JUROS E MULTA DE MORA. (GRIFOU-SE).

Outra questão posta pela Defesa diz respeito à dispensa de recolhimento do imposto quando a mercadoria adquirida for destinada à comercialização ou industrialização do próprio produto.

Diz a Recorrente que não se discute se esses produtos, derivados de petróleo e energia elétrica, se destinam ao processo industrial para obtenção de alumínio.

Como bem reconhecido pela Defesa, com a edição da Lei nº 14.699/03 restou explicitado que o óleo combustível e a energia elétrica devem ser destinados à comercialização ou industrialização deles próprios, para que adquiram a dispensa de recolhimento do ICMS na entrada de tais produtos em território mineiro, a teor da regra contida no inciso VII do art. 6º da Lei nº 6763/75, a saber:

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VII - no recebimento, por destinatário situado em território mineiro, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(...)

Tal previsão legal se sustenta no comando constitucional para tributar a energia elétrica integralmente no Estado em que ela é consumida, sendo considerado seu consumo no estabelecimento no qual da entrada da energia elétrica não decorra saída de energia elétrica com as mesmas (comercialização) ou com diferentes características, tais como em seu nível de tensão (industrialização).

É incontroverso nos autos que a energia elétrica adquirida pela Recorrente é consumida em seu processo industrial, do qual o produto resultante é o alumínio, não energia elétrica.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, resta caracterizada a ocorrência do fato gerador, nos termos do inciso VII do art. 6º da Lei nº 6.763/75, retrotranscrito.

Cabe acrescentar que tal fato (consumo da energia elétrica em seu processo industrial) possibilita à Recorrente o direito ao crédito do imposto ora exigido, quando recolhido, consoante inciso III do art. 66 do RICMS/02, observadas as demais disposições da legislação tributária, e não o afastamento da incidência do imposto como pleiteado.

Cita a Recorrente a decisão que lhe foi favorável, estampada no Acórdão nº 3.722/11/CE, que reformou a decisão proferida no Acórdão nº 20.273/11/1ª.

Destaca aquela decisão, que a energia elétrica, no caso específico da Recorrente é insumo; matéria prima. Demonstra, assim, que a inviabilidade da tributação encontra-se na inexistência de relação jurídica que determine a retenção/recolhimento do ICMS por substituição tributária por ocasião da entrada de energia elétrica no estabelecimento, originária de distribuidoras e centrais geradoras localizadas em outros Estados da Federação, tendo em vista o disposto no art. 18, inciso IV do Anexo XV do RICMS/02, segundo o qual:

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

A restrição à aplicação da substituição tributária adotada pelo Órgão Julgador, não se aplica em relação às operações com energia elétrica e combustíveis, por força do que dispõe o art. 17, incisos III e IV do citado Anexo XV do RICMS/02. A redação é a seguinte:

Art. 17. A responsabilidade prevista nesta Subseção não se aplica às operações relativas a:

(...)

III - energia elétrica, disciplinadas no Capítulo XIII do Título II desta Parte;

IV - combustíveis, derivados ou não de petróleo, disciplinadas no Capítulo XIV do Título II desta Parte.

Conclui-se, com facilidade, que o CAPÍTULO III do mencionado anexo, cuida da regra geral da Substituição Tributária nas Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, exceto as operações com energia elétrica e combustíveis.

A toda evidência, se o capítulo não dispõe sobre a substituição tributária sobre a energia elétrica, a negação ao regime também não se presta para as operações com a energia elétrica e os combustíveis, em face do regramento especial para tais produtos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os arts. 67 e 68 do Anexo XV, com vigência desde 01/12/05, não deixam qualquer margem para dúvidas quanto ao dever de recolher o imposto por substituição, conforme se destaca a seguir:

### **CAPÍTULO XIII**

#### **Das Operações Relativas a Energia Elétrica**

Art. 67 - O estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situado em outra unidade da Federação, é responsável, na condição de substituto tributário, pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, incidente sobre a entrada, em território mineiro, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto.

Art. 68 - O contribuinte, inclusive o não-inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, que receber energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto, sem retenção ou com retenção a menor do imposto, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária.

No que se refere à contextualização da Defesa quanto aos contratos firmados pelas partes, é importante salientar que a legislação mineira não alterou o conteúdo de institutos do Direito Civil utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal para fazer imposição tributária não prevista constitucionalmente. O legislador dos convênios e o estadual mantiveram-se fiéis aos conceitos da Constituição. Assim, não assiste razão à alegação da Recorrente de ofensa aos arts. 109 e 110 do CTN.

Dessa forma, corretas as exigências de ICMS e a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75.

No caso dos autos, no entanto, a Multa Isolada aplicada merece uma melhor análise, uma vez que o Fisco aplicou a penalidade prevista no art. 55, inciso XXVIII da Lei nº 6763/75. O dispositivo em comento assim prescreve:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVIII - por deixar de emitir nota fiscal referente a entrada de mercadoria, no prazo e nas hipóteses previstos na legislação tributária - 10% (dez por cento) do valor da operação.

(...)

Como se observa, a tipificação prevista na norma visa resguardar os interesses da Fazenda Pública em relação à entrada de mercadoria no estabelecimento.

Embora não existam quaisquer dúvidas sobre a conceituação da energia elétrica como mercadoria, no caso dos autos não se trata de entrada da energia sem documentação fiscal, mas sim da ausência de uma nota fiscal de entrada que complemente a base de cálculo determinada pela legislação mineira, ou seja,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incorporando ao custo da energia elétrica, as despesas com a conexão e transmissão da mencionada energia elétrica.

Assim, não é o caso de se exigir a penalidade capitulada pela Fiscalização, por entrada de energia elétrica desacoberta de documento fiscal, pois tais entradas ocorreram amparadas por documentos fiscais emitidos pelos estabelecimentos que comercializaram a energia elétrica ou por nota fiscal de entrada.

Cabível, no caso em exame, seria a Multa Isolada prevista no art. 57 da Lei nº 6763/75, que assim dispõe:

Art. 57 - As infrações para as quais não haja penalidade específica serão punidas com multa de 500 (quinhentas) a 5.000 (cinco mil) UFEMGs, nos termos de regulamento.

Exatamente este foi o entendimento da 2ª Câmara de Julgamento ao exarar a decisão contida no Acórdão nº 17.406/07/2ª, com a seguinte ementa:

ICMS- FALTA DE RECOLHIMENTO - ENCARGOS - ENERGIA ELÉTRICA. CONSTATADO QUE A AUTUADA NÃO RECOLHEU O ICMS INCIDENTE SOBRE OS ENCARGOS RELACIONADOS À CONEXÃO E UTILIZAÇÃO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - NOTA FISCAL - FALTA DE EMISSÃO - ENCARGOS - ENERGIA ELÉTRICA. CONSTATAÇÃO DE QUE A AUTUADA DEIXOU DE EMITIR NOTA FISCAL DE ENTRADA RELATIVAMENTE ÀS OPERAÇÕES DE CONEXÃO E USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, NOS TERMOS DO ARTIGO 53-A, § ÚNICO, INCISO I, ANEXO IX, DO RICMS/02. LEGÍTIMA A EXIGÊNCIA DA PENALIDADE ISOLADA CAPITULADA NO ARTIGO 57 DA LEI Nº 6763/75 C/C OS ARTS. 219, § 1º E 220, INCISO X DO RICMS/02.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

Pelo exposto, há de se excluir a penalidade isolada aplicada.

Registre-se que decisão semelhante foi tomada pela Egrégia 2ª Câmara de Julgamento no PTA 01.000168023-98 (Acórdão nº 19.177/11/2ª), confirmada pela Câmara especial no Acórdão nº 3.781/11/CE.

Quanto a realização de prova pericial manifestada pela Recorrente às fls. 1400/1401, insta destacar que esta foi discutida no acórdão *à quo* e indeferida nos termos do art. 142, do § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA com os fundamentos de fls. 1348/1349 dos autos. Ressalta-se que a Recorrente tem ciência que não cabe prova pericial na fase de recurso administrativo, de acordo com o art. 170, inciso I, alínea “d” do RPTA.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVIII da Lei nº 6.763/75, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e René de Oliveira e Sousa Júnior, que lhe negavam provimento nos termos do Acórdão recorrido e os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator), André Barros de Moura e Luciana

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Mundim de Mattos Paixão, que lhe davam provimento nos termos do voto vencido. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Milton Cláudio Amorim Rebouças e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento além da signatária, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 05 de outubro de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora designada**

M/T

CC/MG