

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.525/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000187453-59
Impugnação: 40.010133605-74
Impugnante: Vale S.A.
IE: 317024161.57-04
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada de energia elétrica utilizada em bens alheios à atividade produtiva ou em áreas marginais ao processo de produção. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da citada lei. Infração lastreada nos termos do art. 66, inciso III, § 4º do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Infração parcialmente caracterizada.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA – CONSUMO NÃO COMPROVADO. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada de energia elétrica cujo consumo não foi comprovado pela Autuada. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da citada lei. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. A alegação de que o excedente de energia elétrica fora comercializado no mercado livre não está comprovada nos autos. Infração parcialmente caracterizada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica, no período de janeiro a dezembro de 2008, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de energia elétrica consumida em máquinas, equipamentos e instalações fora do processo produtivo ou sem a comprovação de consumo da energia.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 50/67.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Após análise da peça de defesa, decide o Fisco acatar as argumentações da Impugnante em relação ao consumo de energia elétrica na fase de pré-produção, em decorrência do transporte de minério entre as minas do complexo minerário, identificado pelos itens: CMT.TCLD Pré-Prod – CMT/VGR e CMT.TCLD Pré.Prod. TAM/CMT (fls. 348/370).

Intimada às fls. 372/373, a Autuada não se manifestou.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 378/397, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento remanescente.

A Impugnante apresenta aditamento à Impugnação (fls. 398/399), que resulta na reformulação do crédito tributário às fls. 400/411, com a lavratura do Termo de rerratificação de fls. 412.

Devidamente intimada (fls. 413 e 415), a Impugnante reitera suas argumentações iniciais (fls. 417/418), enquanto o Fisco ratifica a sua manifestação fiscal (fls. 419).

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 422/435, opina pela procedência parcial do lançamento nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pelo Fisco às fls. 348/370 e 400/411.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Do Pedido de Perícia

Apresentando os quesitos de fls. 57/58 e 64 e indicando assistente técnico, a Impugnante requer a realização de prova pericial.

No tocante aos quesitos de fls. 57/58, cumpre destacar que a compreensão sobre a atuação das correias transportadoras e das estações de bombeamento não demanda a realização de prova pericial, uma vez que as partes não divergem quanto à finalidade e atuação dos equipamentos, estando no mundo conceitual, a dissidência quanto à classificação dos bens em alheios ou vinculados à atividade produtiva.

Registre-se que o quesito “v” não é pertinente ao caso dos autos, uma vez que a energia elétrica consumida nos pátios não consta como item de estorno de crédito relacionado na planilha de fls. 27/37, reformulada às fls. 359/370.

Por meio do quesito vinculado ao consumo de energia elétrica sem a devida comprovação, a Impugnante indaga se as sobras de energia elétrica que originaram a ausência de informação sobre o consumo no processo produtivo foram objeto de liquidação no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE. Com efeito, a análise da alegação não carece de prova pericial, demandando apenas a

apresentação dos documentos próprios, inclusive as necessárias notas fiscais que deveriam ter sido emitidas a tempo e modo.

Por se tratar de análise de provas, constitui-se alegação de mérito, que será tratada no momento oportuno.

Assim, indefere-se o pedido de perícia.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica, no período de janeiro a dezembro de 2008, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de energia elétrica consumida em máquinas, equipamentos e instalações fora do processo produtivo ou sem a comprovação de consumo.

Registre-se que, em decorrência da recomposição da conta gráfica (fls. 10/11), reformulada às fls. 354/355, o saldo devedor apurado produz reflexos no exercício de 2009.

A partir da composição de consumo de energia elétrica enviada pela Autuada (Anexo 6 – fls. 38/43), o Fisco identificou o consumo total de energia elétrica no período fiscalizado, comparando-o com a energia adquirida no período (fls. 15/23), resultando no Anexo 2 (fls. 12/13), com a indicação da energia elétrica sem comprovação de consumo e da energia elétrica consumida nos respectivos equipamentos.

Em seguida, o Fisco elaborou o Anexo 5 (fls. 26/37) com a classificação dos equipamentos e áreas de consumo de energia elétrica, definindo-os como bens e áreas alheias ao processo produtivo ou vinculadas ao referido processo, com a indicação das expressões “sim” ou “não” para o direito ao crédito.

Após a primeira reformulação do crédito tributário, de acordo com a indicação do Fisco, não autoriza a apropriação de crédito de ICMS na aquisição de energia elétrica, o consumo nos seguintes equipamentos e áreas: Usina Sist. Água Nova Recup/Bomb; Barragem, Manut. Equip. Beneficiamento; Mineração Administração U. O; TFA. Recup. Prod TCLD; Sist. Carregamento de Trens; TFA. TCDL produto; Manut. Equip. Mina e Mineração Apoio Mineração.

A Impugnante sustenta a legitimidade dos créditos relativos à energia elétrica consumida no processo de industrialização, entendendo inaplicável na análise do caso, o emprego da Instrução Normativa SLT nº 01/86, devendo ser considerado o emprego na atividade econômica, tal como ocorre em relação aos bens do ativo imobilizado.

Explica que as correias transportadoras de longa distância (TCLD) transportam o minério dentro da mina, bem como até o terminal ferroviário de andaime.

Alega que o sistema de carregamento de trens é destinado à movimentação de cargas que sequer chega a ser estocada, fazendo parte da atividade econômica do estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Salienta que os sistemas de bombeamento e decantação de lama e de abastecimento de água e óleo se referem a atividades que pertencem à fase de beneficiamento, em especial, em relação ao bombeamento da água utilizada na produção da polpa de minério.

Afirma que a energia consumida na iluminação de instalações, como a oficina de manutenção de equipamentos, não pode ser objeto de estorno de crédito, pois a iluminação e a alimentação de tais equipamentos estão vinculadas à atividade econômica.

Destaca que tais entendimentos foram admitidos pelo Conselho de Contribuintes na análise do PTA 01.000159422-42 (Acórdão nº 3.799/11/CE).

Pede, alternativamente, que o crédito seja concedido na proporção das exportações realizadas no período fiscalizado.

Sustenta o Fisco que o direito ao crédito de ICMS na entrada de energia elétrica no estabelecimento foi tratado de forma apartada em lei complementar, como o foram o ativo permanente e o serviço de comunicação, e que esse direito está ligado ao fato de a energia elétrica funcionar como *força motriz* no processo de produção.

Prossegue dizendo que sem se adentrar “no histórico desse direito, é sabido que todo crédito, na industrialização, está intrinsecamente ligado à produção, responsável pela manufatura do produto que irá ser vendido (= saída tributada). Isso porque o débito e o crédito possuem os mesmos pressupostos, só que de lados opostos, uma vez que um se refere à saída e outro à entrada. Na atividade industrial, somente a produção faz nascer o débito e, conseqüentemente, o crédito a ele relativo. Então, o legislador, ao conceder o direito ao crédito nas exportações, como exceção, não poderia estender esse direito além do que determina os princípios básicos do ICMS, isto é, além do direito ao crédito, caso a saída fosse tributada normalmente.”

Afirma que a alínea “b”, do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96 restringiu o direito ao crédito de ICMS de energia elétrica quando for consumida no processo de produção (= industrialização). Como se refere a processo de industrialização, exclui-se desse benefício as atividades fora do processo de industrialização, tais como as atividades comercial, de transporte e de comunicação. Isso porque, na industrialização, a energia elétrica é usada como força motriz do processo produtivo.

Acrescenta que a expressão contida naquela norma (quando seu consumo resultar) reforça o mandamento exarado na alínea “c”, do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, pois só se pode falar que o consumo de energia elétrica resulta em algo, quando ele é gasto na produção de alguma coisa, como força motriz. O consumo de energia elétrica de uma lâmpada, iluminando um pátio de uma mina, por exemplo, não resulta em nova produção. De forma diferente, o consumo de energia elétrica em uma escavadeira e em outras etapas da produção (britagem, peneiramento, etc.) resulta no produto a ser vendido (minério de ferro). Isso porque são nessas máquinas e equipamentos que a energia elétrica é usada como força motriz.

Faz uma explanação sobre as atividades realizadas nas diversas áreas, concluindo que o consumo de energia elétrica ocorre em linhas marginais ou após o processo produtivo de extração, beneficiamento e estocagem do minério.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tomando as assertivas do Fisco, é possível afirmar que algumas áreas de consumo apontadas são alheias ao processo produtivo, como as barragens de rejeito, por exemplo, ou se constituem em áreas marginais, como as estações de bombeamento, o que, via de regra, não autoriza a utilização dos créditos vinculados à aquisição de produtos intermediários.

No caso da energia elétrica, no entanto, o direito ao crédito do imposto comporta duas análises distintas, ou seja, a apropriação vinculada à proporção das exportações e o crédito integral da energia consumida na área de produção. A legislação que disciplina o assunto está assim posta:

Lei Complementar nº 87/96:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

(...)

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

(...)

b) quando consumida no processo de industrialização;

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

d) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses; (Vigente à época).

RICMS/02:

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

§ 4º - Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

I - até 31 de dezembro de 2010 (vigente à época):

a) que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

b) que for consumida no processo de industrialização;

c) - que for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais;

A questão que se apresenta é definir se a energia elétrica é uma mercadoria tal como outra qualquer, de modo a receber o mesmo tratamento da Instrução Normativa nº 01/86 ou se possui análise diferenciada quanto ao direito ao crédito de ICMS.

A despeito de posições em contrário, não se faz a mesma análise quanto aos demais insumos da produção, uma vez que o crédito de energia elétrica recebeu tratamento diferenciado pela legislação complementar. Diz o senso comum que não existe “letra morta” na lei. Assim, se era para receber o mesmo tratamento, a toda evidência dispensaria qualquer disposição legal diferenciada.

Assim, ao dispor de modo diverso em relação ao consumo de energia para estabelecimentos exportadores e não exportadores, a legislação deixa evidenciar o tratamento diferenciado na análise do crédito.

Com efeito, para os estabelecimentos não exportadores, fica autorizado o crédito para a energia elétrica consumida no processo de industrialização, ou seja, nas etapas centrais de produção.

De modo diverso, para os estabelecimentos exportadores, autoriza-se o crédito para a energia que for consumida pelo estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais.

Senão houvesse tratamento diferenciado, bastaria a autorização para o creditamento relativo à energia elétrica consumida no processo de industrialização (inciso I do art. 66), que se aplicaria tanto para exportadores quanto para não exportadores, respeitada a regra geral de manutenção integral dos créditos na exportação.

A se manter o raciocínio do Fisco, afirma-se a inutilidade da disposição prevista na alínea “c” do § 4, anteriormente transcrita.

Neste aspecto, não se aplica a Instrução Normativa nº 01/86 para impor a vedação ao crédito, mas apenas para classificar as áreas de consumo da energia elétrica.

Assim, as áreas absolutamente alheias não autorizam qualquer crédito do imposto relativo à energia elétrica, tais como postos médicos e tratamentos ambientais.

De modo diverso, quando a área de consumo de energia se caracterizar como marginal ao processo produtivo, cabe o direito ao crédito proporcional em relação às exportações realizadas.

Com efeito, a captação e recuperação de água estão atreladas à atividade da Autuada, uma vez que água é utilizada no beneficiamento do minério, na produção da polpa, sendo que, entretanto, o emprego da energia elétrica ocorre em linha marginal ao processo de produção.

No caso das correias transportadoras, muito embora em determinado momento transportem o produto acabado em direção aos terminais de carregamento, resta evidente que essa atividade faz parte do contexto produtivo da Autuada, uma vez que o minério, no local em que se encontra, não é suscetível de entrega ao adquirente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As TCLDs fazem o trabalho que seria realizado por caminhões transportando minério para os terminais de embarque, quando então será possível comercializar o produto.

Quando se trata de transporte do produto acabado para o terminal de embarque, admite-se o crédito na proporção das exportações realizadas.

Ocorrendo a movimentação do minério, exclusivamente, entre o local de extração e o de beneficiamento, a hipótese é de creditamento do imposto relativo a toda a energia elétrica consumida, e não apenas na proporção das exportações, como reconheceu o Fisco na reformulação do crédito tributário.

Tal como as TCLD, o sistema de carregamento de trens está atrelado à atividade econômica da Autuada, mas o consumo de energia elétrica ocorre em linha marginal de produção.

De modo diverso, em que pese a necessidade das atividades, não há legitimidade para apropriação do crédito relativo à energia elétrica consumida na PI Barragem de Rejeitos e PI Miner. Administração U. O.

No caso da barragem de rejeitos, a atividade está atrelada ao controle ambiental, ultrapassando o processo econômico da produção.

Por óbvio, a área administrativa não está vinculada à produção, mas sim ao controle, o que afasta quaisquer créditos relativos ao ICMS.

Com o advento da Instrução Normativa nº 04/13, que dispõe sobre o aproveitamento de crédito relativo a insumos, dentre outras atividades, na exploração mineral, o crédito relativo ao consumo de energia elétrica mais uma vez está tratado na dicotomia entre exportadores e não exportadores. A IN assim cuida da matéria:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 04, DE 12 DE NOVEMBRO DE 2013 (MG de 13/11/2013):

Revoga a Instrução Normativa SUTRI nº 03, de 24 de setembro de 2013, e dispõe sobre o aproveitamento de crédito relativo a insumos aplicados nas atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e de extração mineral e nas atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais e sobre a incidência do ICMS no retorno de mercadorias após a realização dessas atividades complementares.

A SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo art. 231 do Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, que estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), e

considerando que, tratando-se de mercadoria não industrializada, a base de cálculo do imposto na saída para estabelecimento de mesma titularidade localizado fora do Estado é o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

remetente, nos termos do inciso III, § 4º, art. 13 da Lei Complementar 87/96;

considerando que, nos processos produtivos não industriais é vedado o aproveitamento de créditos de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, nos termos da alínea 'b', inciso II, art. 33 da Lei Complementar 87/96;

considerando que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que ocorra qualquer processo sobre a mercadoria, em etapa da cadeia de circulação, por encomenda a terceiros, do qual resulte produto industrializado ou não, nos termos do inciso II e do § 2º do art. 155 da Constituição da República;

considerando que a Instrução Normativa SUTRI nº 3, de 24 de setembro de 2013, utilizou como critério para definição de produto não industrializado o fato de o produto resultante da agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura, extração e de atividades complementares a estes processos não estar compreendido no campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados e relacionados na tabela de incidência do imposto (TIPI) com a notação "NT" (não tributado), nos termos do art. 6º da Lei Federal nº 10.451, de 10 de maio de 2002;

considerando, entretanto, que tal critério isolado apresenta inconsistências quando aplicado ao conceito de industrialização para os efeitos do ICMS, em razão de o Imposto sobre Produtos Industrializados não incidir sobre determinados produtos mesmo que industrializados, inclusive em face da previsão contida no § 3º do art. 155 da Constituição da República;

considerando, portanto, a necessidade de aprimorar os estudos para esclarecimento do alcance do termo "não industrializado" para os efeitos do inciso III, § 4º, art. 13 da Lei Complementar nº 87/96;

considerando as possíveis dúvidas quanto ao direito ao aproveitamento de crédito relativo aos insumos utilizados nas atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e de extração mineral, e nas atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais;

considerando, por fim, a necessidade de uniformizar procedimentos e orientar os contribuintes, os servidores e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação da legislação tributária, RESOLVE:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º Fica revogada a Instrução Normativa SUTRI nº 03, de 24 de setembro de 2013.

Art 2º Nas atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e de extração mineral e nas atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais, é vedado o aproveitamento de créditos de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, exceto na hipótese de seu emprego como insumo energético na produção de mercadorias destinadas ao exterior, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento.

Art. 3º Caracteriza-se como operação relativa à circulação de mercadorias e, portanto, incide o ICMS, o retorno de mercadorias após a realização de qualquer atividade complementar às atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e de extração mineral, ainda que não constitua industrialização, encomendada a terceiros por contribuinte do ICMS.

Art. 4º Para efeito do direito ao crédito de ICMS relativo a insumos empregados nas atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e na extração mineral e nas atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais, deverão ser adotados os mesmos critérios dispostos na Instrução Normativa SLT nº 1, de 20 de fevereiro de 1986, salvo disposição especial da legislação tributária.

Art. 5º Fica reformulada qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa.

Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos em virtude de seu caráter interpretativo.

Belo Horizonte, aos 12 de novembro de 2013; 225º da Inconfidência Mineira e 192º da Independência do Brasil.

Sara Costa Felix Teixeira
Superintendente de Tributação

O Decreto nº 46.375, de 20/12/12, alterou a redação do RICMS/02 então vigente, mas manteve a diferenciação entre exportadores e não exportadores, com a seguinte redação:

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

(...)

§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

I - que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

II - que for consumida no processo de industrialização;

III - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

IV - que for consumida como insumo energético em atividade de mineração, em beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial realizados em atividade complementar à produção primária;

No seu conceito mais amplo, insumo é a combinação de fatores de produção, diretos (matérias-primas) e indiretos (mão de obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços, ou seja, tudo aquilo que é utilizado pela empresa para desenvolver suas atividades.

Comparando os dois veículos normativos, pode-se afirmar que o regulamento é mais amplo, pois concede o crédito na entrada de energia elétrica consumida como insumo energético em atividade de mineração, enquanto a instrução normativa autoriza o crédito apenas em relação a energia elétrica empregada como insumo energético na produção de mercadorias destinadas ao exterior.

Por se tratar de legislação nova, não se aplica a este lançamento.

No caso dos autos, no entanto, afirma o Fisco que o estabelecimento autuado não realizou operações de exportação no exercício de 2008, conforme demonstrativo anual de operações (fls. 388).

Assim, não havendo exportações no período, e considerando que as áreas objeto de estorno de crédito da energia elétrica são consideradas alheias ou marginais, aplica-se a vedação ao crédito, não havendo a possibilidade de utilização proporcional.

No tocante ao aproveitamento do crédito oriundo de energia elétrica cujo consumo não fora comprovado, informa a Defesa que a Vale atua no mercado livre de energia elétrica perante a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE.

Afirma que em face da atuação na CCEE, adquire energia elétrica e comercializa o excedente com o tratamento próprio previsto no art. 53-H, inciso I, alínea “b” do Anexo IX do RICMS/02.

A matéria encontra-se regulamentada no art. 53-F do mencionado Anexo IX, da seguinte forma:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 53-F - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e "Déficits" (MCS D) do Ambiente de Comercialização Regulado, o agente de mercado emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e, relativamente às diferenças apuradas:

I - pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora no Mercado de Curto Prazo, ou de fornecedora relativo ao MCS D;

II - pela entrada de energia elétrica, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo, ou de empresa distribuidora suprida pelo MCS D.

(...)

§ 2º - Relativamente às diferenças apuradas, o agente emitirá a nota fiscal até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da nota de liquidação financeira, na entrada ou na saída, conforme o caso, que deverá conter:

I - o destaque do ICMS, quando for emitida por consumidor livre ou por autoprodutor enquadrado na hipótese prevista no inciso II do art. 53-E, vedado o destaque do imposto nos demais casos;

II - as seguintes indicações:

a - no quadro "Destinatário/Remetente", as inscrições no CNPJ e no Cadastro de Contribuintes do ICMS do emitente e a expressão "Relativa à liquidação no Mercado de Curto Prazo", ou "Relativa à apuração e liquidação do MCS D", conforme o caso;

b - no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", os dados da liquidação na CCEE ou da apuração e liquidação do MCS D.

§ 3º - Todas as vias das notas fiscais emitidas na forma deste artigo juntamente com as pré-faturas emitidas pela CCEE que lhes tenha dado origem deverão ser arquivadas pelos prazos previstos no § 1º do art. 96 deste Regulamento.

(...)

A alegação da Impugnante carece, no entanto, de comprovação documental, uma vez que a Autuada não carrou aos autos os documentos supostamente emitidos para materializar a atuação no mercado livre de energia elétrica.

Por outro lado, a Defesa aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas, uma vez que somente existe o descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória, devendo o montante global atribuído pela Fiscalização a título de multa ser reduzido, mediante cancelamento da multa isolada.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação), refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Impugnante. Por sua vez, a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada), foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Verifica-se, portanto, que são infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias"

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, está aplicada corretamente no presente caso.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que esta possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se, apenas, de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Nesse caso, a norma tributária determina a não apropriação do ICMS destacado em documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento. Ao descumprir a norma, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas na legislação mineira.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária que rege a espécie, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades está efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação a dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Cumprido destacar que embora a capitulação das penalidades previstas no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, não tenha sido informada no relatório do Auto de Infração e no “relatório fiscal” que integra o lançamento, o cálculo de tais penalidades consta desse “relatório fiscal”.

Considerando que a Impugnante não só tomou conhecimento da aplicação das penalidades, mas contestou a cumulatividade das exações, aplica-se ao caso o disposto no art. 92 do RPTA, haja vista que as “incorreções ou as omissões da peça

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida”.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls.348/370 e 400/411, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis e Guilherme Henrique Baeta da Costa.

Sala das Sessões, 15 de outubro de 2014.

Fernando Luiz Saldanha
Presidente / Revisor

Carlos Alberto Moreira Alves
Relator

M/P