

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.726/17/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000608784-42  
Impugnação: 40.010141976-26  
Impugnante: Enecel Energia Comercialização e Consultoria Energética Ltda  
IE: 062276017.00-62  
Proc. S. Passivo: Daniel Rivorêdo Vilas Boas/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatada a falta de destaque e o recolhimento do ICMS devido nas saídas, em operações internas, de energia elétrica destinada à comercialização. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, Multa Isolada, do art. 55, inciso VII, alínea “c”, exigida no período de novembro a dezembro de 2011, e a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, exclui-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei, no período de novembro a dezembro de 2011, por ser inaplicável ao caso dos autos.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido pela Autuada, no período de 01/11/11 a 31/01/14, em razão da utilização indevida da não-incidência do imposto, em operações internas de vendas de energia elétrica para comercialização, conforme notas fiscais discriminadas no Anexo 1 (fls. 24/29).

Explica a Fiscalização que não há na legislação tributária hipótese de não-incidência de ICMS nas vendas internas de energia elétrica entre estabelecimentos que a comercializam. E que o diferimento do pagamento imposto apenas prevalece quando o destinatário for concessionário ou permissionário, sendo que o destinatário da energia elétrica, no presente caso, possui apenas uma autorização, conforme Resolução Autorizativa da ANEEL nº 2.024, de 28/07/09.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei (c/c o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN) - para os meses de

novembro e dezembro de 2011 e, em relação ao período posterior, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

Conforme se verifica às fls. 21 e 31 dos autos, a Fiscalização, por entender ser aplicável ao caso dos autos as Multas Isoladas previstas no art. 54, inciso VI (c/c o art. 215, inciso VI, do RICMS/02) e no art. 55, incisos VII, alínea “c”, e XXXVII, da citada lei, apurou o valor de cada penalidade e, com fulcro no disposto no art. 211 do RICMS/02, exigiu a mais gravosa (no caso, as do art. 55, incisos VII, alínea “c” (exercício de 2011) e XXXVII - a partir de janeiro de 2012).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 63/122.

Sustenta que foi prejudicada em seu direito de defesa em razão da não disponibilização, pelo Fisco, de todos os documentos apontados no Auto de Infração – AI, conforme “Relação de Anexos”, item “h”, constante do Relatório Fiscal.

Alega que na mídia eletrônica, citada na relação de anexos, não estão disponíveis os arquivos descritos, mas tão somente os quatro primeiros anexos listados, a saber: a relação de notas fiscais de vendas de energia elétrica; a apuração da multa isolada e o demonstrativo mensal; a amostragem dos DANFES de Notas Fiscais objeto do lançamento e a cópia de Resolução Autorizativa nº 2.024/2009 da ANEEL.

Informa que não foram disponibilizados na citada mídia eletrônica os Anexos 01 e 02 (Protocolos MD5) e os Anexos 03 e 04 (livros de Registros de Saídas, livro de Registro de Apuração 2011 e DAPIs, de 2011 a 2014).

Diz que a não apresentação dos referidos documentos pelo Fisco comprova-se pela análise da mídia eletrônica (doc. 05 – fls. 165).

Alega que não teve acesso a todos os DANFES utilizados para fundamentar a presente autuação, mas somente a uma amostragem, o que lhe impede de verificar a higidez do crédito tributário exigido e os critérios utilizados pela Fiscalização para calcular o valor do suposto crédito tributário. Argui violação ao direito à ampla defesa e ao contraditório e descompasso com o princípio da verdade material que norteia o processo administrativo.

Requer o cancelamento do Auto de Infração e considera que a pretensão do estado de Minas Gerais é desincumbir do ônus probatório a ele inerente ao não apresentar corretamente os documentos ao contribuinte. Remete ao disposto no art. 139 do RPTA.

Alega que ocorreu a decadência do direito de a Fiscalização constituir o crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Registra que o Auto de Infração refere-se a créditos tributários de ICMS que engloba o mês de novembro de 2011, em relação ao qual a Fazenda Estadual não respeitou o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Entende ser irrelevante a ocorrência ou não de pagamento do ICMS. E que somente seria possível afastar a incidência do citado dispositivo legal, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento

por homologação, quando o Fisco verificar e comprovar a ocorrência de fraude, dolo, ou simulação, o que entende não se verificar no presente caso.

Ressalta que o ICMS sobre a energia elétrica é um imposto que incide sobre o consumo. E que a partir da Constituição de 1988, a tributação passou a compreender todas as etapas de circulação, incluindo importação, produção, distribuição e consumo, com a incidência jurídica, entretanto, limitada ao momento da saída da concessionária para o consumidor final. E todas as sucessivas operações são absolutamente interligadas em razão da própria natureza desse bem incorpóreo, que não se sujeita à estocagem, sendo consumido imediatamente e não podendo ter sua origem identificada uma vez lançado no sistema.

Entende que a base de cálculo do ICMS nas operações com energia elétrica engloba toda a cadeia e que todos os custos referentes às etapas, da produção ao consumo, são considerados para a definição do preço final a ser cobrado no último elo da cadeia. Fundamenta-se no disposto no art. 34, §9º, ADCT da CF/88, art. 9º da LC nº 87/96, estudos doutrinários (Roque Antônio Carrazza e Bruno Oliveira Cardoso) e em decisões do STJ (REsp 1306356/PA, Rel. Ministro Castro Meira).

Alega que a autuação, ora atacada, pretende tributar autonomamente a operação de comercialização de energia elétrica e imputar à Impugnante o dever de recolhimento de ICMS, referente a uma das etapas de fornecimento de energia elétrica, independentemente da existência efetiva do consumo. Reporta-se ao art. 13, §22, da Lei nº 6.763/75, considerando que as operações autuadas não são, de fato, aptas a isoladamente caracterizarem o critério material do ICMS, incidente sobre circulação de energia elétrica, não configurando os pressupostos da regra-matriz de incidência do ICMS de energia elétrica.

Considera que o RICMS/02 contraria a Lei nº 6.763/75, que não prevê a incidência de ICMS sobre operações autônomas de circulação de energia elétrica, mas determina seu recolhimento em uma só ocasião, e que no presente caso, o fato gerador do ICMS referente à circulação de energia elétrica apenas se perfectibiliza com o efetivo consumo da energia pelo consumidor final da cadeia.

Requer o cancelamento do Auto de Infração entendendo que não há materialidade apta a ensejar a cobrança de ICMS referente à circulação de energia elétrica anterior ao consumo.

Assevera que os fins da autuação são eminentemente arrecadatários, alegando que o ICMS incidente sobre a cadeia de produção foi recolhido na etapa final e a suposta infração imputada à Impugnante nada afetou a arrecadação do estado de Minas Gerais. No caso, tal ICMS foi recolhido pela empresa Vale Energia S.A, que adquiriu a energia elétrica da Luzboa S/A que por sua vez, a adquiriu da Impugnante, conforme demonstram os relatórios registrados na CCEE (fls. 167/319 dos autos).

Sustenta, conforme gráfico de fls. 84 dos autos elaborado com base em dados disponibilizados pela CCEE, que a totalidade de energia elétrica adquirida da Impugnante, pela Luzboa S/A, foi repassada à empresa Vale Energia S.A, no período autuado. Entende, assim, que se configura *bis in idem*, pois os valores, ora exigidos, já foram objeto de tributação quando houve recolhimento do ICMS na última etapa da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cadeia pela Vale Energia S.A., ao repassar a energia elétrica para os consumidores finais. Diz que os valores, ora exigidos, representarão crédito de ICMS que não foi considerado no recolhimento do imposto ao final da cadeia.

Apresenta conceitos sobre o princípio da não-cumulatividade do imposto com base no art. 155, § 2º, inciso I, da CR/88, em doutrina e jurisprudência. Argui que a manutenção da presente autuação significa um recolhimento em duplicidade, pois o Fisco pretende receber tanto da Vale Energia S.A., quanto da Impugnante, o ICMS calculado sobre a mesma materialidade. Considera que, no caso, o tributo passa a ser cumulativo.

Apresenta a planilha de fls. 322 dos autos, comparando três hipóteses de tributação da energia elétrica: I – sem incidência do ICMS nas operações intermediárias; II – incidência em todas as fases do processo com pagamento do ICMS pelo valor agregado; III – incidência em todas as fases com autuações para cada empresa da cadeia de circulação de energia elétrica. Ao comparar as referidas hipóteses diz que, caso seja mantido o entendimento da Fiscalização nos presentes autos, os valores arrecadados triplicarão, concluindo o interesse arrecadatário do estado de Minas Gerais.

Reconhece que o item 37, da Parte 1, do Anexo II, do RICMS/02 assegura o diferimento do pagamento do ICMS para as saídas de energia elétrica realizadas com destino ao estabelecimento do próprio industrial ou de seus consorciados e também o diferimento às operações de comercialização em que o destinatário da operação de saída de energia elétrica é uma concessionária ou permissionária, ficando excluídas as operações destinadas a agentes detentores de autorização da ANEEL, mas entende que tal restrição fere a isonomia, a igualdade, a livre concorrência e a neutralidade, além de ser ilegal pois a inovação no regulamento transborda os ditames da lei.

Tece considerações sobre o funcionamento do mercado de energia elétrica no Brasil tais como: Definições e características dos ambientes de contratações Livre (ACL) e Regulada (ACR) nos termos da Lei n. 10.848/04 e Decreto nº 5.163/04; Subdivisão das Categorias dos agentes atuantes na CCEE (Geração, Distribuição, Comercialização) nos termos do anexo único da Resolução nº 109/2004; - condicionantes de atuação tanto no ACR quanto no ACL nos termos da citada Resolução.

Considera que a distinção imposta no RICMS/02 para fruição do diferimento do pagamento do imposto em relação à energia elétrica é desprovida de sentido e prejudica os agentes que atuam como produtores independentes autorizados que deixam de ter a possibilidade financeira de comprar energia de Agentes Produtores Independentes e Agentes de Comercialização localizados em Minas Gerais.

Informa que as operações autuadas foram feitas no ACL, envolvendo um Agente de Comercialização da Categoria de Comercialização (Impugnante) e um Agente Produtor Independente da Categoria de Geração com autorização (Luzboa S/A). Além disso, apresenta às fls. 166/319 dos autos, informações de que a energia elétrica foi revendida pela Luzboa S/A à Vale Energia S.A, porém questiona se esta operação ocorresse no âmbito do ACR ocasionaria prejuízos à população em geral.

Alega que, em ambos os cenários, há perda de competitividade e inexistência de atendimento ao interesse público.

Entende que as disposições do RICMS/02, a respeito do diferimento, não consideraram o modo de funcionamento do mercado de energia, nem a diversidade de possibilidades de cada agente da CCEE e que todos devem ser encarados em pé de igualdade sob pena de desvirtuar a lógica do sistema de comercialização de energia elétrica.

Apresenta a tabela de fls. 89 dos autos, pela qual compara os Agentes Produtores Independentes detentores de concessão e de autorização, concluindo que se encontram em situação de equivalência, sob a ótica regulatória. Apresenta um exemplo envolvendo a implementação de uma Usina Termelétrica “UTE”, tendo como agente o Produtor Independente Autorizado e a implementação de uma Usina Hidrelétrica de Energia “UHE”, tendo como agente o Produtor Independente Concessionário, concluindo que haveria cobrança de ICMS na venda para a “UTE”, mas não haveria para a venda a “UHE”, em evidente tratamento não isonômico para Agentes iguais perante o regulamento do setor elétrico.

Alega que houve prejuízo à livre concorrência, nos termos do art. 170, inciso VI, da CF/88, e prejuízo do direito de exercer livremente a atividade econômica pela queda da competitividade, e violação ao princípio de isonomia, nos termos do art. 150, inciso II, da CF/08, quando o RICMS/02 prevê a diferenciação tributária entre operações de venda de energia elétrica em razão do destinatário e estabelece a segregação de grupos (aqueles que vendem energia elétrica a Agentes Produtores Independentes permissionários e concessionários e aqueles que comercializam energia com Agentes Produtores independentes autorizados pela ANEEL).

Conclui que a tributação pelo ICMS que, em tese, deveria onerar exclusivamente o consumo, passa a ser crucial na formação do preço dentro do próprio processo de circulação energia elétrica, conseqüentemente não existe neutralidade nos termos do que dispõe o RICMS/02 e a presente cobrança ofende a lógica de funcionamento do mercado energia elétrica, a isonomia, a livre-concorrência e a neutralidade do ICMS.

Sustenta a inexistência de Convênio que permita a distinção estabelecida no RICMS/02 em relação ao diferimento do pagamento do imposto.

Considera que o RICMS/02, sendo um decreto emanado do Poder Executivo e impróprio para dispor sobre benefícios fiscais, não poderia ter adotado um tratamento discriminatório em relação às operações de comercialização destinadas a agentes produtores independentes autorizados pela ANEEL e que, ao distanciar dos convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, viola o pacto federativo.

Alega que outros Estados da Federação adotam as sistemáticas de substituição tributária para trás e do diferimento, assegurando que o recolhimento do ICMS seja realizado pela empresa distribuidora que realize a última operação da cadeia ou pelo próprio estabelecimento consumidor. Defende que essas sistemáticas resguardam sobre a possibilidade da existência de operações internas de comercialização de energia elétrica que a tornaria mais cara, apesar de reconhecer que

os estados defendem a ocorrência do fato gerador de ICMS incidente sobre a energia elétrica em relação a cada uma das operações de todo o processo, mesmo que não haja efetivo consumo da energia elétrica.

Compara que enquanto em outros estados da Federação observa-se a substituição tributária e o diferimento, gerando desenvolvimento e possibilidades contratuais, o RICMS/02 pretende adotar posição restritiva, injustificável ao largo de toda a disciplina constitucional do ICMS e em detrimento dos agentes que operam no sistema elétrico nacional sediados em Minas Gerais.

Considera que a presente exigência em relação às multas, juros e correção monetária não deve prevalecer em razão da proteção à boa-fé objetiva e à legítima confiança, nos termos do disposto no art. 100, inciso III, parágrafo único, do CTN.

Informa que atua no mercado de comercialização de energia elétrica desde 1998 e que jamais foi autuada em razão do não recolhimento de ICMS devido na celebração de contrato de comercialização de energia destinada a agentes comercializadores autorizados pela ANEEL em operação interna. E, assim, a Administração Tributária concordou tacitamente que tais operações não se amoldavam à hipótese de incidência do ICMS referente à circulação de mercadoria.

Entende que a postura da Fiscalização construiu legítima expectativa de direito e que não pode sofrer abrupta alteração nos critérios de aplicação e interpretação da legislação, representando uma quebra da segurança jurídica da relação entre a Impugnante e o Fisco.

Conclui pelo cancelamento do Auto de Infração no tocante às multas, juros e correção monetária em função do princípio da proteção da confiança e da boa-fé objetiva.

Pleiteia a exclusão/diminuição das multas, considerando serem elas confiscatórias.

Questiona a cumulação das multas isolada e de revalidação.

Requer a realização de diligência e a produção pericial a fim de apurar se houve recolhimento do imposto na cadeia de produção e se o recolhimento havido seria suficiente.

Requer o cancelamento do Auto de Infração em razão do alegado cerceamento do direito de defesa; cancelamento parcial do Auto de Infração em razão da decadência do direito de constituir parte do crédito tributário; cancelamento do Auto de Infração alegando impossibilidade de tributação autônoma de cada operação referente à circulação de energia elétrica; cancelamento do Auto de Infração pela impossibilidade da observância do diferimento apenas para destinatários concessionários e permissionários; cancelamento parcial do Auto de Infração no que toca às infrações imputadas à Impugnante referente às operações compreendidas no período de 01/01/12 a 08/10/15; cancelamento das penalidades, juros e correção monetária com a aplicação da norma contida no art. 100, inciso III, parágrafo único, do CTN; seja declarada a insubsistência das penalidades aplicadas alegando ofensa ao princípio do não confisco; seja afastada a cumulação das multas cominadas.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 331/384, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

**Da Diligência da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria exara a diligência de fls. 387/388. A Fiscalização disponibiliza para a Autuada a mídia eletrônica contendo todos os demonstrativos/documentos referentes aos presentes autos (fls. 389/393).

A Impugnante manifesta-se às fls. 394/454 e anexa aos autos os documentos de fls. 471/495 (cópia de petição da procuradoria do Estado de Minas Gerais “Agravado em Recurso Extraordinário nº 1046896” e de Nota de Esclarecimento divulgada pelo Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal veiculada no site da Associação dos Procuradores dos Estados de Minas Gerais).

A Fiscalização manifesta-se às fls. 497/504, pedindo ao final pela procedência do lançamento.

---

***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**

Argui a Impugnante a nulidade do lançamento por entender que houve cerceamento do seu direito ao contraditório e à ampla defesa, alegando a não disponibilização, pela Fiscalização, de todos os documentos apontados no Auto de Infração.

A Fiscalização deixou consignado que todos os arquivos foram entregues à Autuada.

Todavia, cumpre destacar que a Assessoria do CC/MG exarou a diligência retro para que a Fiscalização fornecesse à Impugnante cópia da mídia eletrônica constante do Anexo 05 dos autos e reabrisse o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do disposto no art. 120, § 1º, do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

A Fiscalização forneceu cópia à Impugnante da referida mídia eletrônica (fls. 389/393 dos autos). E a Impugnante manifestou-se às fls. 394/454.

Portanto, restou superada a alegação de nulidade.

Ademais, destaca-se que o Auto de Infração foi lavrado de acordo com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e atende a todas as exigências previstas nos arts. 85 e 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

O lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. E ele pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade aplicável.

Da análise dos presentes autos, em face das normas retromencionadas, verifica-se que estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e imputando a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

A Fiscalização elaborou planilhas e relatórios detalhados contendo a descrição clara e precisa dos fatos que motivaram a emissão da autuação e as circunstâncias em que foram praticados, conforme discrimina o inciso IV do art. 89 do RPTA. A composição do crédito tributário, quantificação do imposto e demonstração do cálculo das multas estão igualmente descritos nos autos.

E, após o atendimento da diligência exarada pela Assessoria do CC/MG, verifica-se, sem dúvidas, que a Impugnante teve acesso a todos os DANFES disponibilizados no Anexo 3 do Auto de Infração.

Dessa forma, estando presentes no lançamento todos os pressupostos e requisitos necessários afasta-se a arguição de nulidade do lançamento.

#### **Da prova pericial**

A Impugnante pleiteia a realização de prova pericial, para que “se apure se houve recolhimento do imposto referente à energia elétrica na cadeia de produção e se o recolhimento havido seria suficiente”.

São apresentados os quesitos de fls. 119. São eles:

1) - que se verifique que toda energia elétrica comercializada pela Impugnante, para a Luzboa S/A, foi repassada para a Vale Energia S.A, por meio dos respectivos registros de energia;

2) - que se verifique o volume de energia elétrica comercializado pela Vale Energia S.A aos consumidores finais localizados no estado de Minas Gerais, no período discutido;

3) - que o estado de Minas Gerais informe se houve recolhimento do ICMS nas operações realizadas pela Vale Energia S.A nestas operações.

Contudo, após detida análise dos documentos/argumentos que compõem os autos, verifica-se que as respostas aos quesitos propostos têm respostas nos documentos e demonstrativos constantes dos próprios autos, ou são informações que poderiam ser apresentadas pela empresa autuada, não dependendo, portanto, de prova pericial.

Ademais, a acusação fiscal trata da falta de destaque do ICMS, e conseqüentemente da falta do recolhimento do imposto, em relação às operações retratadas em notas fiscais de operações com energia elétrica ocorridas anteriormente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

às operações promovidas pelas empresas LuzBoa S/A e Vale Energia S/A, para as quais a Impugnante alega que houve o recolhimento do ICMS devido.

O que se verifica dos presentes autos é que o procedimento adotado pela Impugnante, em não destacar o ICMS nas notas fiscais autuadas, não encontra respaldo na legislação tributária mineira, à qual se encontra este órgão Julgador adstrito em seu julgamento, conforme se verá na fase de mérito.

Assim, s.m.j., as informações perquiridas pela Impugnante, conforme quesitos retro, não são necessárias para o deslinde da presente contenda.

Diante do exposto, verifica-se que as respostas aos quesitos retro não demandam prova pericial e são desnecessárias para a elucidação da questão posta.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, o que não se constata no presente caso.

Acresça-se que a Fiscalização deixou consignado sobre o pedido de prova pericial, o seguinte:

(...)

A Impugnante pleiteia a realização de diligências e produção pericial, afim de apurar se houve recolhimento suficiente na cadeia de produção com arrimo no artigo 421 e seguintes do RPTA/MG, no entanto, em respeito ao limite de competência funcional para decidir sobre o assunto, apresento os seguintes subsídios para a decisão deste Egrégio conselho: (i) — As planilhas que compuseram os Anexos 1 e 2 foram minuciosamente detalhadas tendo como base a documentação da Impugnante sendo que todas as cópias das DANFES relacionadas com o Auto de Infração encontram-se dispostas no Anexo 3. (ii) — os quesitos apresentados referem às questões vinculados aos estabelecimentos de terceiros que nada contribuem para clareza do processo. (iii) -considera-se como meramente protelatório, S.M.J, ao vislumbrar que as questões suscitadas pela Impugnante são inteiramente desconexas do mérito deste Auto de Infração.

Dessa forma, conforme prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, a seguir reproduzido, indefere-se a prova pericial:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente: (...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - será indeferido quando o procedimento for:  
a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas; (...)

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido pela Autuada, no período de 01/11/11 a 31/01/14, em razão da utilização indevida da não-incidência do imposto, em operações internas de vendas de energia elétrica para comercialização, conforme notas fiscais discriminadas no Anexo 1 (fls. 24/29).

Explica a Fiscalização que não há na legislação tributária hipótese de não-incidência de ICMS nas vendas internas de energia elétrica entre estabelecimentos que a comercializam. E que o diferimento do pagamento imposto apenas prevalece quando o destinatário for concessionário ou permissionário, sendo que o destinatário da energia elétrica, no presente caso, possui apenas uma autorização, conforme Resolução Autorizativa da ANEEL nº 2.024, de 28/07/09.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei (c/c o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN) - para os meses de novembro e dezembro de 2011 e, em relação ao período posterior, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

Conforme se verifica às fls. 21 e 31 dos autos, a Fiscalização, por entender ser aplicável ao caso dos autos as Multas Isoladas previstas no art. 54, inciso VI (c/c o art. 215, inciso VI, do RICMS/02) e no art. 55, incisos VII, alínea “c”, e XXXVII, da citada lei, apurou o valor de cada penalidade e, com fulcro no disposto no art. 211 do RICMS/02, exigiu a mais gravosa (no caso, as do art. 55, incisos VII, alínea “c” (exercício de 2011) e XXXVII - a partir de janeiro de 2012).

Constata-se que, para obtenção do valor do ICMS não recolhido, a Fiscalização utilizou a alíquota no percentual de 18% (dezoito por cento):

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

Vale dizer, por oportuno, que a Fiscalização observou, para a formação da base de cálculo do ICMS, o disposto na alínea “i”, inciso XII, § 2º, art. 155 da Constituição Federal de 1.988, no art. 13, § 1º, inciso I, da LC nº 87/96, também reproduzidos na legislação estadual, os quais prescrevem que o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo.

A Impugnante argui a decadência do direito de a Fiscalização constituir o crédito tributário relativo ao mês de novembro de 2011, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, uma vez que a lavratura do Auto de Infração, com ciência do Contribuinte, só ocorreu em 05/12/16 (fls. 62).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, sendo que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no mês de novembro de 2011, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/12, findando-se em 01/01/17. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 26/10/16 e seu recebimento pela Impugnante ocorreu em 05/12/16 (fls. 62), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento do ICMS devido, em função de que a Autuada ter se utilizado indevidamente da não incidência do imposto em relação às operações autuadas. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado anteriormente.

Inicialmente, transcreve-se, com ajustes, um resumo contido na manifestação fiscal sobre a cronologia dos fatos relacionados à tributação da energia elétrica, bem como da alteração ocorrida na estrutura do setor elétrico, por se tratar de esclarecimentos que contribuirão no julgamento do Auto de Infração.

Até a vigência da Constituição Federal de 1967, conforme estabelecia o art. 22, inciso IX de tal diploma constitucional, incidia sobre a produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica o Imposto Único sobre Energia Elétrica (IUEE), imposto criado pela Lei Federal nº 2.308, de 31 de agosto de 1954, cobrado pela União sob a forma de imposto de consumo e pago por quem a utilizasse.

Com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), o IUEE foi extinto e a energia elétrica foi equiparada às demais mercadorias e incluída no campo de incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), podendo-se destacar o § 3º do art. 155 da CF/88, a seguir transcrito:

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

(...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Com vistas a estabelecer regras básicas a serem observadas na tributação do ICMS sobre energia elétrica, de forma transitória, até que a lei complementar disciplinasse a matéria, o ADCT atribuiu, em seu art. 34, § 9º, às empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS por ocasião da saída da mercadoria de seus estabelecimentos, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao estado em que deva ocorrer essa operação.

Em 1996 foi editada a Lei Complementar nº 87, que estabeleceu normas gerais sobre o ICMS. Ao dispor sobre incidência, fato gerador e base de cálculo do tributo, não teceu considerações especiais sobre energia elétrica, atribuindo a ela o mesmo tratamento e condições para a tributação do ICMS sobre as demais mercadorias.

Por sua vez, o Código Civil, Lei Federal nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002, estabeleceu no inciso I do art. 83, que se consideram móveis, para os efeitos legais, as energias que tenham valor econômico.

Nessa mesma direção, o Supremo Tribunal Federal (STF), na Ação Rescisória AR nº 1607/MS – Mato Grosso do Sul, relatada pelo Ministro Joaquim Barbosa, em julgamento ocorrido em 30 de março de 2006, conclui que: “A energia elétrica é objeto de comércio; é mercadoria, bem apropriável pelo homem, bem no mercado, inclusive para fins tributários [art. 155, § 2º, "b", da CB/88 e art. 34, § 9º, do ADC]”.

Apesar de o enquadramento legal e doutrinário da energia elétrica como mercadoria estar pacificado no sistema jurídico, de forma que hoje não haja mais dúvidas acerca de sua natureza jurídica de mercadoria, as suas peculiaridades relacionadas com demanda, volume, circulação, inexistência de estoque e classificação como bem intangível, dentre outras, fazem com que apresente uma logística completamente diferenciada das demais mercadorias, às quais foi equiparada para efeitos tributários.

Verifica-se, portanto, que por definição legal, não restam dúvidas de que energia elétrica é mercadoria e como tal deve ser tratada.

Trata-se de mercadoria intangível, que não pode ser estocada, mas sim transportada por linhas de transmissão e distribuição. A produção é baseada em pesquisas de demanda para todos os horários do dia, mas não existe estoque nem centralizado ou descentralizado. As empresas geradoras e distribuidoras de energia elétrica possuem milhares de quilômetros de linhas de transmissão e distribuição, as quais não sofrem qualquer interferência humana.

O cliente recebe a mercadoria imediatamente após o pedido, não tendo a mínima preocupação com os prazos de entrega ou prováveis atrasos, ao mesmo tempo não faz ideia de como funciona todo o sistema de geração e transmissão.

São muitas as variáveis envolvidas no sistema: os reservatórios das usinas hidrelétricas, as centrais de distribuição, o índice pluviométrico de cada ano a seguir, os investimentos feitos pelo governo. Tudo pensado no sentido de que cada novo usuário possa receber imediatamente a mercadoria.

Essas características próprias, aliadas à estrutura tarifária e à forma de comercialização, principalmente após a reestruturação do setor elétrico, instituída pela Medida Provisória nº 144, de 11 de dezembro de 2003, posteriormente convertida na Lei Federal nº 10.848, de 15 de março de 2004, provocaram importantes reflexos na interpretação e aplicação da legislação tributária de regência do ICMS.

Com a edição da Medida Provisória nº 144/03, foram introduzidas relevantes inovações no modelo competitivo setorial, cuja implantação remonta à edição da Medida Provisória nº 890, de 13 de fevereiro de 1995, convertida na Lei Federal nº 9.074/95.

Dentre as mencionadas inovações introduzidas pela Lei Federal nº 10.848/04, importante destacar as seguintes:

a) introdução de dois novos e coexistentes ambientes para a comercialização ou contratação de energia elétrica, o Ambiente de Contratação Regulada (ACR) e o Ambiente de Contratação Livre (ACL);

b) a determinação da realização da desverticalização societária das concessionárias e permissionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica atuantes no âmbito do Sistema Interligado Nacional (SIN), mediante a proibição do desenvolvimento das atividades de (i) geração, (ii) transmissão, (iii) comercialização com consumidores livres, (iv) participação em outras sociedades de forma direta ou indireta e, finalmente, (v) quaisquer outras atividades estranhas ao objeto da concessão, permissão ou autorização, exceto nos casos previstos em lei e nos respectivos contratos de concessão;

c) introdução de novos agentes no setor de energia elétrica, bem como a reestruturação dos papéis institucionais de diversos deles, cabendo destacar a criação do Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE), da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), em sucessão ao extinto Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), a reestruturação do Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS), das competências do Conselho Nacional de Política Energética (CNPE), do Ministério de Minas e Energia (MME) e da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

Essa reestruturação implicou na separação das atividades anteriormente integradas de geração, transmissão e distribuição executadas por **um único agente**, em atividades distintas, porém integradas, executadas por **diversos agentes**.

A cronologia dos acontecimentos não permite desconsiderar que a CF/88, o seu ADCT e a Lei Complementar nº 87/96 foram promulgados em momento anterior à conclusão do processo de desverticalização implementado no setor elétrico brasileiro.

Dessa forma, as regras ali estabelecidas foram elaboradas a partir da estrutura então vigente, qual seja, aquela em que as atividades integradas de geração, transmissão e distribuição eram executadas por um único agente.

Logicamente, e seria um contrassenso admitir o contrário, o efeito jurídico-tributário do processo de desverticalização implantado no modelo energético brasileiro **é nulo para fins de percepção da base de cálculo do ICMS**, pois não pode alterar as competências constitucionalmente distribuídas aos entes da federação por meio de legislação infraconstitucional.

No modelo anterior, a tarifa de fornecimento de energia elétrica incluía os custos da mercadoria, representados pela **geração, transmissão e distribuição**, sendo o preço final a consumidor o valor definido como base de cálculo de tributação.

No modelo atual, o preço da mercadoria energia elétrica não é outro senão aquele formado pelos custos da energia elétrica gerada, de transmissão cobrados pelas empresas transmissoras de todas as empresas conectadas ao sistema da rede básica e os custos de distribuição, medidos e cobrados pelas empresas distribuidoras.

Todos esses custos (geração, transmissão e distribuição) integram o preço da mercadoria disponibilizada e o preço final cobrado do consumidor, mesmo que a geração, a transmissão e a distribuição sejam operadas por distintas empresas, como ocorre nas operações realizadas por meio do ACL. Conclui-se que a energia consumida é única e dá origem às cobranças de tarifas de geração, transmissão e distribuição, o que não significa que o ICMS será cobrado em uma única incidência ao longo da cadeia de circulação.

De fato, havendo mais de uma ocorrência do fato gerador do ICMS ao longo da cadeia de circulação da energia elétrica, em todas deve ser exigido o imposto e garantido o direito ao creditamento do imposto exigido de forma a se prestigiar a não-cumulatividade do imposto.

É cediço que o ICMS, que por essência é um tributo indireto, é não-cumulativo e calculado "por dentro", e incide sobre as operações de circulação de mercadorias.

Desse modo, toda e qualquer saída de energia elétrica corresponde a circulação de mercadoria para fins de incidência do ICMS. Logo, com exceção da saída de energia destinada a outros estados, nos termos do art. 155, inciso II e § 2º, inciso X, alínea "b" da CF/88, todas as operações relativas a sua saída estão sujeitas à tributação do ICMS, não estando excluída da incidência do imposto a entrada de energia elétrica em operações interestaduais nas quais o ponto de consumo destinatário esteja situado no estado de Minas Gerais, desde que esse não comercialize ou industrialize a energia recebida, nos termos do art. 2º, § 1º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96.

Considerando que a energia elétrica está sujeita à incidência do ICMS na condição de mercadoria, aplica-se a ela as regras previstas para as mercadorias em geral. Assim sendo, para fins de incidência do ICMS sobre as operações internas com energia elétrica, reputa-se ocorrido o **fato gerador do imposto** no momento da sua **saída do estabelecimento** do Contribuinte, a qualquer título, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, nos termos do art. 12, inciso I da Lei Complementar

nº 87/96, sendo que a base cálculo do ICMS é o valor da operação, ao qual já está integrado o montante do próprio imposto, nos termos do art. 13, inciso I e § 1º do mesmo diploma legal.

Importante observar que, ao contrário do que afirma a Impugnante, o que caracteriza a ocorrência do fato gerador do ICMS incidente sobre tais operações é **a saída da energia elétrica do estabelecimento do Contribuinte na condição de mercadoria, e não o seu consumo pelo adquirente.**

Nesse sentido, o fato gerador do imposto ocorre de forma independente, a cada saída da energia elétrica promovida por qualquer estabelecimento ao longo da sua cadeia econômica de circulação, desde a sua geração ou importação, ainda que ela não seja consumida no respectivo estabelecimento de destino.

A esse respeito, cabe lembrar que, de acordo com o § 2º do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, a caracterização do fato gerador do ICMS independe da natureza jurídica da operação que o constitua:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

É dentro desse contexto que devem ser observadas as normas contidas no § 9º do art. 34 do ADCT que, embora de caráter transitório, refletem claramente o alcance da base de cálculo do ICMS nas operações com energia elétrica:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, **pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação**, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.  
(Grifou-se)

O texto constitucional e o ADCT não comportam a interpretação dada pela Impugnante pois, admitindo-se hipoteticamente ser possível atribuir ao § 9º do art. 34 do ADCT o alcance pretendido pela Defesa, a essência do ICMS estaria sendo desrespeitada.

Se prevalecesse a linha de raciocínio ora combatida, as operações com energia elétrica realizadas no mercado interno por meio do ACL como, por exemplo, as saídas de uma geradora para outra geradora, de uma geradora para uma distribuidora, de uma geradora para um consumidor livre, dentre outras possibilidades, não estariam alcançadas pela tributação do ICMS, conclusão que se mostra absolutamente falsa.

Nessa mesma direção, as operações de compra de energia elétrica realizadas por uma distribuidora no mercado interno, no âmbito do ACR, também não seriam tributadas pelo ICMS, o que não corresponde à realidade.

Ora, as operações com mercadorias, especificamente com a mercadoria energia elétrica, encontram-se em 3 (três) distintas situações tributárias, podendo ser (1) tributadas pelo ICMS, (2) imunes – não alcançadas pela tributação por determinação constitucional – ou (3) isentas. Não há outro tratamento tributário que possa ser aplicado ao caso.

De fato, as operações autuadas não podem ser desconsideradas, como se não existissem, como pretende a Impugnante. De fato, elas precisam ser avaliadas à luz da autonomia dos estabelecimentos prevista no art. 24 da Lei nº 6.763/75 e no art. 59, inciso I do RICMS/02, não sendo possível considerar como hipótese de não-incidência a saída de energia elétrica de um para outro estabelecimento, ainda que ambos sejam do mesmo titular:

Lei nº 6.763/75

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

RICMS/02

Art. 59. Considera-se autônomo:

I - cada estabelecimento do mesmo titular situado em área diversa;

Ao contrário do alegado na impugnação, as saídas de energia elétrica do estabelecimento da Autuada para o mercado interno **são tributadas pelo ICMS**. Essas operações não são isentas e nem imunes, também não são albergadas pelo diferimento do pagamento do imposto previsto na legislação mineira, pois não há norma constitucional ou de regência do tributo que assim estabeleça, razão pela qual não se sustenta o argumento da Impugnante, de que a norma mineira afronta a CF/88 e a legislação complementar.

Como destaca a Fiscalização, no presente caso, a Impugnante exerce papel de intermediário na cadeia de circulação da energia elétrica. Ela encontra-se cadastrada no CNAE 3513-1/00 – “Comércio atacadista de energia elétrica”, e registrada na CCEE (Câmara de Compensação de Energia Elétrica) na Classe “Comercializador”.

Conforme menciona a Fiscalização, a Impugnante efetuou vendas de energia elétrica para o contribuinte mineiro, Luzboa S/A - I. E. 001.091855.00.68, cadastrado no CNAE 3511-5/01- “Geração de energia elétrica”, CNAE secundário

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3513-1/00 – “Comércio atacadista de energia elétrica”, estabelecido no município de Belo Horizonte - MG.

A empresa Luzboa S/A (I. E 001.091855.00.68) é Matriz do Grupo, e possui uma sucursal - I. E. 001.091855.01.49 com idêntico CNAE, localizada no município de Oliveira/MG, onde possui uma Usina identificada no CEG/CCEE (Código Único de Empreendimento e Geração) - PCH.PH.MG. 030148-5.01. Referida empresa usufrui da Resolução Autorizativa nº 2.024, de 28 de Julho de 2009 da ANEEL, pela qual é autorizada a estabelecer-se como produtor independente de Energia Elétrica, mediante a implantação e exploração da pequena central hidrelétrica Oliveira.

Verifica-se que a empresa Luzboa S/A, nos termos do Decreto nº 2003 de 10 de setembro 1996, não é uma concessionária, nem permissionária, e sim, uma empresa autorizada a produzir energia elétrica.

E as notas fiscais autuadas foram emitidas para a empresa LuzBoa S/A, sediada em Belo Horizonte, porém, considerou a Impugnante que a operação estaria alcançada pela não-incidência, conforme o Código de Situação Tributária (CST) 040, mencionando no campo “dados adicionais” – “*Não Incidência do ICMS de acordo com o RICMS (Decreto nº43080/2002 – Anexo II Parte I*”.

Diante desta constatação, o Fisco procedeu o lançamento em exame para exigir o ICMS em decorrência do uso indevido da não-incidência do imposto nas operações de vendas internas de energia elétrica destinadas para a comercialização.

Verifica-se que o art. 3º da Lei Complementar nº 87/96, citado pela Impugnante nas notas fiscais por ela emitidas no período de 01/02/11 a 31/03/11 (PTA nº 01.000577263-60), não prevê a não-incidência de ICMS para operações internas com energia elétrica:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

(...)

Também não respaldam os procedimentos adotados pela Autuada, as disposições contidas no Anexo II do RICMS/02, citado pela Impugnante nas notas fiscais emitidas no período autuado.

Convém registrar que a norma contida no item 37, da Parte 1, do Anexo II, do RICMS/02 assegura o diferimento do pagamento do imposto às operações de comercialização, em relação às saídas de energia elétrica para destinatário que se enquadra como concessionária ou permissionária, ficando excluídas as operações destinadas a agentes detentores de autorização da ANEEL, sendo este o caso da empresa destinatária da energia elétrica objeto destes autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale dizer que o estado de Minas Gerais, por deliberação própria, em caráter discricionário, considerou por bem não aplicar sobre as saídas de energia elétrica destinado ao agente detentor de Autorização da ANNEL o diferimento do pagamento do imposto.

Ressalta-se que o diferimento do pagamento do imposto está previsto no art. 9º da Lei nº 6.763/75 e regulamentado no Capítulo IV, arts. 7º ao 17, da Parte Geral e no Anexo II, todos do RICMS/02.

O diferimento do pagamento do imposto mencionado encontra-se estabelecido no item 37, alínea “b”, do Anexo II do RICMS/02, a seguir transcrito.

### Anexo II

#### **Item Hipóteses/Condições**

37 Saída de energia elétrica

(...)

b) para empresa concessionária ou permissionária de energia elétrica. (Grifou-se).

Como se sabe, o diferimento ocorre quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço forem transferidos para operação ou prestação posterior.

E, conforme dispõe o item 37, alínea “b”, retro, o diferimento do pagamento do imposto somente se aplica em relação às saídas de energia elétrica com destino à empresa **concessionária ou permissionária**. Não se aplicando, portanto, em relação às saídas de energia elétrica com destino à empresa classificada como autorizada de energia elétrica, como no caso em exame.

Este entendimento restou consignado na resposta de Consulta de Contribuinte, exarada pela Superintendência de Tributação da SEF/MG, a seguir reproduzida:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 291/2010**

(MG de 17/12/2010)

PTA Nº: 16.000377310-05

CONSULENTE: Safira Trading de Energia Ltda.

ORIGEM: Itajubá – MG

ICMS – ENERGIA ELÉTRICA – DIFERIMENTO – INAPLICABILIDADE – **O diferimento do pagamento do ICMS previsto na alínea “b” do item 37 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 alcança as saídas internas de energia elétrica com destino a empresa concessionária ou permissionária, não alcançando as saídas destinadas a empresa classificada como autorizada de energia elétrica.**

EXPOSIÇÃO:

A Consulente tem por objeto a comercialização de energia elétrica no mercado de livre negociação, incluindo a compra, venda, importação e a exportação de energia elétrica, bem como a intermediação de qualquer dessas operações, a prática e a celebração de atos de comércio e serviços decorrentes dessas atividades.

Lembra que pela alínea “b” do item 37 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 está previsto o diferimento do ICMS nas operações de saída de energia elétrica quando destinadas a concessionárias ou permissionárias e que a Constituição da República, por meio da alínea “b” do inciso X do § 2º de seu art. 155, estabeleceu que nas operações que destinem energia elétrica a outros Estados não haverá incidência do imposto. A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 3º, definiu que a não incidência de ICMS só se aplica quando a energia elétrica for destinada à comercialização ou à industrialização, ou seja, que o ICMS incide sobre a venda para consumidor final de energia.

**Ocorre que um de seus fornecedores, estabelecido em Minas Gerais, caracterizado como autoprodutor de energia elétrica, entende que nas vendas internas de energia para a Consulente deverá haver incidência de ICMS. Isso porque, por não ser o produto destinado a concessionária ou permissionária, não há o diferimento do ICMS.**

**Sendo o fornecedor caracterizado como autoprodutor que tanto produz quanto consome energia elétrica, a Consulente entende que, apesar do mesmo se enquadrar na categoria de autorizado, suas aquisições para consumo não estariam alcançadas pelo diferimento do imposto.**

**Por outro lado, a Consulente, apesar de também ser uma empresa autorizada, caracteriza-se como comercializadora de energia elétrica, não havendo o consumo da energia comprada do fornecedor, encontrando-se em situação distinta deste, que efetivamente consome energia elétrica, ainda que ambos sejam empresas autorizadas pelo poder público.**

Alega que não tem como saber, no ato da compra da energia elétrica, se esta será vendida a um consumidor final, a outra comercializadora (autorizada), a uma pequena geradora (permissionária) ou a uma grande geradora ou distribuidora (concessionária) e, ainda que soubesse que a energia destina-se a consumidor final, não teria como saber o Estado de localização deste.

Entende que aplicar o diferimento do ICMS sobre a comercialização da energia elétrica seria o procedimento correto, em face da incerteza quanto ao destinatário da mesma, que poderia ser:

- permissionário ou concessionário estabelecido no Estado de Minas Gerais, quando não haveria incidência, conforme o RICMS/02;
- consumidor final localizado em Minas Gerais, ocorrendo incidência do ICMS;
- consumidor final localizado fora de Minas Gerais, quando, então, conforme interpretação da Constituição da República, o correto seria o recolhimento do imposto ao Estado do comprador da energia elétrica;
- destinatário de fora do Estado que não irá consumir a energia elétrica, quando não haverá incidência do imposto.

Com dúvidas quanto ao procedimento a ser adotado, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 - Realizando saídas internas amparadas pelo diferimento previsto na alínea "b" do item 37 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 e saídas interestaduais amparadas pela não incidência prevista pela alínea "b" do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição da República/88 e, ainda, pelo inciso III do art. 3º da Lei Complementar nº 87/96, está correto o entendimento de que as aquisições de geradoras situadas em Minas Gerais, a exemplo da CEMIG, deverão ser feitas sem o destaque do imposto, considerando que o diferimento se aplicaria a este caso?

2 - Caso positiva a resposta anterior, qual a forma de proceder à recuperação dos valores destacados nas notas emitidas pela aquisição?

3 - Nas operações de saída de energia elétrica do estabelecimento gerador diretamente para o seu estabelecimento, aplica-se o diferimento previsto na alínea "b" do item 37 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02?

4 - Caso positivo, como proceder à recuperação do valor do ICMS cobrado indevidamente pela geradora?

RESPOSTA:

1 e 3 - **Não. A Consulente, ainda que autorizada, é empresa que se caracteriza como comercializadora de energia elétrica, distinguindo-se, portanto, das empresas concessionárias e permissionárias de serviço público de energia elétrica de que trata a**

**alínea “b” do item 37 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02.**

O diferimento do pagamento do ICMS amparado pelo mencionado item 37 alcança somente a operação interna de fornecimento de energia elétrica pelo estabelecimento gerador para estabelecimento industrial do mesmo titular, para consumo no respectivo processo de industrialização, ou para estabelecimentos de suas consorciadas, na hipótese da atividade ser explorada mediante consórcio; e a operação interna de fornecimento de energia elétrica para empresa concessionária ou permissionária.

**Dessa forma, as aquisições promovidas pela Consulente de estabelecimento gerador de energia elétrica deverão ocorrer com tributação normal do imposto, com aplicação da alíquota de 18%, conforme previsto pela alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.**

2 e 4 – Prejudicadas.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 10 de dezembro de 2010.  
(Grifos acrescidos).

A Impugnante reconhece que o item 37, da Parte 1, do Anexo II, do RICMS/02 assegura o diferimento do pagamento do ICMS para as saídas de energia elétrica realizadas com destino ao estabelecimento do próprio industrial ou de seus consorciados e também o diferimento às operações de comercialização em que o destinatário da operação de saída de energia elétrica é **uma concessionária ou permissionária**, ficando excluídas as operações destinadas a agentes detentores de autorização da ANEEL, mas entende que tal restrição fere a isonomia, a igualdade, a livre concorrência e a neutralidade, além de ser ilegal alegando que essa disposição do regulamento mineiro transborda os ditames da lei.

Contudo, no tocante a esses questionamentos trazidos pela Impugnante quanto a não aplicação do diferimento em relação às saídas de energia elétrica para empresa classificada como autorizada de energia elétrica, e também quanto às demais alegações de ofensas a disposições constitucionais, vale dizer que o Auto de Infração em exame foi lavrado nos estritos termos da legislação tributária. E, por determinação legal (art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 110, inciso I do RPTA), é defeso a este Órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo, *in verbis*:

**Lei nº 6.763/75**

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

**RPTA**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

A título de esclarecimento, traz-se à colação os seguintes fundamentos constantes da manifestação fiscal sobre a discussão posta pela Autuada acerca da inexistência de convênio que permita a adoção pelo estado de Minas Gerais do diferimento do pagamento do imposto:

(...)

A Impugnante informa sobre a importância da autorização para distinção no âmbito do CONFAZ que permita ao Estado de Minas Gerais a instituição do diferimento no ICMS, no entanto trata-se matéria que ultrapassa esta instância de análise.

A título de esclarecimento, de acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. Veja a Ementa na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 44.481-PR, Ministro Roberto Barroso, Supremo Tribunal de Federal (STF).

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.481 PARANÁ

RELATOR :MIN. ROBERTO BARROSO REQTE.(S)  
:CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA  
ADV.(A/S) :GUSTAVO AMARAL E OUTRO(A/S)  
INTDO.(A/S) :GOVERNADOR DO ESTADO DO  
PARANÁ INTDO.(A/S) :ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO  
ESTADO DO PARANÁ

Ementa:. I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS.

1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75.

2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor

devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.

3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.

#### A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em julgar parcialmente procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º, inciso II, e dos artigos 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, 8º e 11 da Lei nº 14.985, de 06 de janeiro de 2006, do Estado do Paraná, e, por maioria, em modular a declaração de inconstitucionalidade para que tenha eficácia a partir desta sessão, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão, nos termos do voto do Relator. Ausente, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 11 de março de 2015.

MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO – RELATOR

Quanto aos questionamentos trazidos pela Impugnante acerca da aplicação do Convênio ICMS 77/11, *que dispõe sobre o regime de substituição tributária aplicável ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas ou interestaduais relativas à circulação de energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação que a destine ao consumo de destinatário que a tenha adquirido em ambiente de contratação livre*, convém registrar que, de acordo com a resposta à Consulta de Contribuintes nº 277/14, a Superintendência de Tributação (SUTRI) concluiu que em Minas Gerais não se aplicam as regras da substituição tributária a que se refere o citado convênio, tendo em vista que se trata de norma autorizativa, que não foi internalizada no estado. Confirma-se:

#### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 277/2014**

PTA Nº: 45.000006339-33

CONSULENTE: Diferencial Comercializadora de Energia Ltda.

ORIGEM: Rio de Janeiro – RJ

ICMS – ENERGIA ELÉTRICA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RESPONSABILIDADE – A responsabilidade por substituição tributária prevista no art. 51 da Parte 1 do Anexo IX e no art. 67 da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/MG, em conformidade com o Convênio ICMS 83/00, prevalece sobre o disposto no Convênio ICMS 77/11, uma vez que este é autorizativo e não foi internalizado pela legislação mineira.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, situada no Estado do Rio de Janeiro, tem como atividade principal o comércio atacadista de energia elétrica CNAE 3513-1/00 e está inscrita no Cadastro de Contribuintes deste Estado como substituta tributária.

Afirma que se dedica às atividades de: comercialização de energia elétrica, por conta própria ou por conta de terceiros; intermediação de operações de comercialização de energia elétrica entre terceiros; participação como agente de comercialização de energia elétrica junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE); representação de terceiros junto à CCEE; prestação de consultoria em energia elétrica; e participação em outras sociedades, como quotista ou acionista.

Alega que, embora esteja estabelecida no Rio de Janeiro, possui clientes em Minas Gerais, motivo pelo qual está inscrita como substituta tributária neste Estado.

Sustenta que as operações interestaduais com energia elétrica estão sujeitas a normas específicas de substituição tributária disciplinadas nos Convênios ICMS 83/00 e 77/11.

Menciona que, inicialmente, com a edição do Convênio ICMS 83/00, todos os Estados passaram a se vincular às normas nele descritas. Posteriormente, com a edição do Convênio ICMS 77/11, os Estados que a ele aderiram, inclusive Minas Gerais (efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012), passaram a se submeter aos ritos neste Convênio previstos.

Assevera que este Estado passou a adotar no RICMS/MG os preceitos do Convênio ICMS 83/00 e, embora tenha aderido ao Convênio ICMS 77/11, não alterou a legislação existente, nem editou novas normas sobre a matéria.

Aduz que embora o RICMS/MG, com sua atual redação, traga como sujeito passivo por substituição tributária pela entrada de energia elétrica em Minas Gerais o gerador ou o distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica (Consulente), o Convênio ICMS 77/11, ao qual este Estado também aderiu, atribui esta responsabilidade à distribuidora, ao destinatário ou à geradora de energia elétrica, conforme critérios contidos no próprio Convênio.

Assim, entende que, da forma como se apresenta atualmente a legislação, há inequívoco conflito acerca da atribuição de responsabilidade por substituição tributária, visto que, nos termos do RICMS/MG (e Convênio ICMS 83/00), a Consulente é responsável, o que implica o cumprimento de obrigações tributárias, principal e acessórias, enquanto, que de acordo com o Convênio ICMS 77/11, não haveria essa atribuição de responsabilidade.

Ressalta que, por disposição expressa da cláusula quarta-A, inciso III do Convênio ICMS 77/11, as disposições do Convênio ICMS 83/00 não se aplicam às operações interestaduais relativas à circulação de energia elétrica destinada a estabelecimentos ou domicílios localizados nas unidades federadas constantes do seu Anexo Único.

Com dúvidas quanto à interpretação da legislação, formula a presente consulta.

CONSULTA:

Qual é o sujeito passivo por substituição tributária nas operações interestaduais com energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto?

RESPOSTA:

A legislação mineira, conforme dispõe o art. 51 da Parte 1 do Anexo IX e o art. 67 da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/MG, prevê como 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, o estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situado em outra unidade da Federação.

**O regulamento está em plena concordância com o disposto no Convênio ICMS 83/00.**

**Necessário esclarecer que os Convênios mencionados pela Consulente (83/00 e 77/11), que versam sobre responsabilidade por substituição tributária nas operações com energia elétrica, são autorizativos e não impositivos.**

**Não obstante a ratificação tácita prevista no art. 4º da Lei Complementar Federal nº 24/75 e no art. 36 do Regimento do CONFAZ, para que os Convênios deste tipo (autorizativo) produzam efeitos no Ente federado, é necessário que este internalize em sua legislação aquilo que foi autorizado.**

**Neste sentido, vide Consultas de Contribuintes nº 087/94 e 193/99, disponíveis no sítio da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais na internet.**

**O Estado de Minas Gerais, ao contrário do que ocorreu com o Convênio ICMS 83/00, não internalizou as disposições do Convênio ICMS 77/11, prevalecendo, portanto, as regras positivadas no RICMS/MG.**

**A regra de inaplicabilidade do Convênio ICMS 83/00, prevista na cláusula quarta-A do Convênio ICMS 77/11, depende de sua internalização. Como o Estado de Minas Gerais não internalizou as normas previstas no Convênio mais recente, permanecem vigorando as do mais antigo.**

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 26 de Novembro de 2014.  
(grifos acrescidos).

No tocante às alegações da Defesa de que o ICMS referente às operações autuadas já foi recolhido nas etapas subsequentes, cumpre trazer a baila os fundamentos constantes da manifestação fiscal:

(...)

O gráfico demonstrado às fls. 84 do PTA em que a Impugnante conclui pela configuração do *bis in idem*, alegando que os valores exigidos já foram objeto de tributação, não procede. Tratam-se de etapas distintas realizados por estabelecimentos distintos na cadeia da energia elétrica. A etapa realizada pela impugnante é exclusivamente de venda de energia elétrica.

A Planilha apresentada às fls. 320/321 do PTA serve para demonstrar a ocorrência de perdas ao Erário pelo fato da Impugnante não proceder o recolhimento do ICMS devido na etapa da comercialização.

Vê-se que é improcedente a fala da Impugnante de ofensa ao princípio da não-cumulatividade do imposto, caso mantidas as exigências fiscais em exame, pois os

valores de ICMS apurados em Auto de Infração, recolhidos pelo contribuinte por meio de Documento de Arrecadação Estadual, poderão ser aproveitados, sob a forma de crédito, pelo destinatário das mercadorias, observadas as condições e normas referentes ao creditamento estabelecidas no RICMS/02. Nesse sentido, vide respostas de Consultas de Contribuintes exaradas pela SUTRI/SEF/MG:

**Consulta de Contribuinte nº 243/2014**

(...)

ICMS – APROVEITAMENTO DE CRÉDITO –AUTUAÇÃO FISCAL –Os valores de ICMS apurados em Auto de Infração e recolhidos por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) poderão ser aproveitados, sob a forma de crédito, observadas, no que couber, as condições e normas referentes ao creditamento estabelecidas no RICMS/02.

(...)

RESPOSTA:

(...)

Não há que se discutir também o direito ao crédito advindo da regra da não cumulatividade prevista na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 87/1996, bem como na Lei nº 6.763/1975 e no RICMS/02.

A dúvida paira então na questão da decadência, uma vez que a apropriação do crédito somente é possível se efetuada no curso do período decadencial de 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento fiscal, conforme prazo previsto no art. 30 da Lei nº 6.763/75 e no § 3º do art. 67 do RICMS/02.

Conforme entendimento externado por esta Diretoria nas respostas dadas às Consultas de Contribuintes nos 026/2012, 136/2013 e 158/2013, o documento a que se refere a norma legal há de ser entendido como sendo o documento fiscal apto a lastrear o creditamento em cada caso concreto.

No caso em apreço, o documento fiscal hábil para lastrear o aproveitamento do crédito é o próprio Documento de Arrecadação Estadual (DAE), por meio do qual se efetuou o recolhimento do imposto junto ao sujeito ativo responsável pelo lançamento mediante Auto de Infração.

Assim, os valores de ICMS apurados em Auto de Infração, recolhidos pelo contribuinte por meio de Documento de Arrecadação Estadual, poderão ser aproveitados, sob a forma de crédito, observadas as condições e normas referentes ao creditamento estabelecidas no RICMS/02.

2 - O livro Registro de Apuração do ICMS foi substituído com a implementação da Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Como se trata de aproveitamento de crédito oriundo de PTA de outra UF, com lastro no DAE, a Consulente deverá promover o ajuste de apuração.

Para tanto, deverá apresentar registro E111 e seu "filho" o registro E112, onde será apresentado o referido ajuste. Note-se que, no campo 03 do referido registro E111, a Consulente deverá indicar o número e a data de emissão da(s) nota(s) fiscal(is) original(is) que acobertou(aram) a(s) transferência(s) que foram objeto da autuação. Já no registro E112, a Consulente deverá indicar o número do DAE com o qual realizou o recolhimento do imposto.

Ressalte-se que a Consulente deverá comunicar o fato à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito seu estabelecimento, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração do imposto em que o crédito foi apropriado.

3 - Prejudicada.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 20 de Outubro de 2014.

#### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 253/94**

(...)

EMENTA:

CRÉDITO DE ICMS - IMPOSTO EXIGIDO DO REMETENTE DA MERCADORIA POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO E PAGO POSTERIORMENTE - Procedimentos a serem observados pelo destinatário da mercadoria para o aproveitamento do crédito.

(...)

DOT/DLT/SRE, 19 de agosto de 1994.

Assim, corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Conforme se verifica às fls. 21 e 31 dos autos, a Fiscalização, por entender ser aplicável ao caso dos autos as Multas Isoladas previstas no art. 54, inciso VI (c/c o art. 215, inciso VI, do RICMS/02) e no art. 55, incisos VII, alínea "c", e XXXVII, da citada lei, apurou o valor de cada penalidade e, com fulcro no disposto no art. 211 do RICMS/02, exigiu a mais gravosa (no caso, as do art. 55, incisos VII, alínea "c" (exercício de 2011) e XXXVII - a partir de janeiro de 2012).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Efeitos de 1º/01/12 a 30/06/17

*XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo; (grifou-se)*

Contudo, merece reparo o lançamento para que seja excluída a exigência da penalidade do art. 55, inciso VII, alínea "c", da citada lei

O que se constata é que a Fiscalização entendeu que o fato de constar nas notas fiscais eletrônicas objeto da autuação a aposição de 0,00 nos campos "Base de Cálculo do ICMS" e "Valor do ICMS" caracterizaria a conduta de consignar base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, para as quais há previsão legal da referida penalidade.

Contudo, a aposição de 0,00 nos referidos campos das notas fiscais não caracteriza a conduta punida pela penalidade ora exigida. Isso porque os campos relativos ao cálculo do imposto contidos na nota fiscal eletrônica são sempre preenchidos com 0,00 quando não há valor a informar, conforme se verifica dos Documentos Auxiliares das Notas Fiscais Eletrônicas (DANFEs) acostados às fls. 34/53.

Assim, a Autuada ao deixar de consignar a base de cálculo do ICMS nos documentos fiscais autuados dá ensejo a aplicação da multa prevista no inciso XXXVII

do art. 55 da Lei nº 6.763/75 exigida, corretamente, para os fatos ocorridos a partir de janeiro de 2012.

Observa-se que a nova redação dada ao referido inciso XXXVII deixou claro que a dita penalidade aplica-se aos casos e que o contribuinte “deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, **ou consigná-la com valor igual a zero**”.

Conforme reiteradas decisões deste Conselho de Contribuintes, a conduta: “deixar de consignar” em documento fiscal a base de cálculo prevista na legislação tributária, não era penalizada pela lei mineira antes da inclusão do inciso XXXVII no art. 55 na Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 19.978/11, que produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012.

Portanto, não se aplica ao caso dos autos (meses de novembro e dezembro de 2011) a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

Ademais, a nova redação dada ao inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, deixou claro que referida penalidade também não se aplica ao caso dos autos. Confira-se:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação; (grifou-se).

No tocante às demais alegações da Defesa acerca das penalidades exigidas, observada a exclusão apresentada anteriormente, vale destacar que as multas remanescentes foram exigidas nos termos da legislação tributária vigente e não compete ao órgão julgador a negativa de aplicação de qualquer norma, conforme prevê o inciso I, art. 110 do RPTA.

No tocante às demais alegações da Defesa acerca das penalidades exigidas, vale destacar que elas foram exigidas nos termos da legislação tributária vigente e não compete ao órgão julgador a negativa de aplicação de qualquer norma, conforme prevê o inciso I, art. 110 do RPTA – Decreto Estadual nº 44.747/08.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Correta, portanto, a aplicação das penalidades remanescentes na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Ainda, em relação às penalidades cominadas, convém mencionar, por oportuno, que a Lei nº 22.549 de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/17), em seu art. 56, alterou a redação do 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

### **Vigência a partir de 01/07/17:**

Art. 56 - O caput do inciso I e os incisos XXVI, XXXIV e XXXVII do caput do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, e os §§ 2º e 5º do mesmo artigo passam a vigorar com a seguinte redação, e fica acrescentado ao caput do artigo o inciso XLVI a seguir:

“Art. 55 - (...)

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

**I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação;**

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto ou sujeita à tributação com alíquota ou redução de base de cálculo que resulte em carga tributária inferior a 7% (sete por cento), não poderão ser inferiores a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação.

(...)

Verifica-se que a nova redação do §2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 passou a prever **limites máximo (inciso I) e mínimo (inciso II)** para todas as penalidades previstas no art. 55 da citada lei, **exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação.**

Observa-se que o limite máximo da multa isolada **refere-se ao imposto incidente na operação ou prestação.**

Nesse diapasão, deve-se analisar se é o caso da retroação benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

**c)** quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

A Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75 foi exigida no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo.

Portanto, o *quantum* exigido a título de multa isolada é menor que o limite máximo previsto no novel §2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (duas vezes o valor do imposto incidente – alíquota do imposto no percentual de 18%). Assim, não há que se efetuar qualquer ajuste na sua exigência.

Cumprе destacar que os valores do imposto devido, multa de revalidação e multa isolada são apresentados no demonstrativo de fls. 18, sendo que o valor da multa isolada encontra-se dentro dos limites estabelecidos pelo § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Alega a Impugnante que a exigência em relação às multas, juros e correção monetária não deve prevalecer em razão da proteção à boa-fé objetiva e à legítima confiança, nos termos do disposto no art. 100, inciso III, parágrafo único, do CTN.

Nesse sentido, alega que atua no mercado de comercialização de energia elétrica desde 1998 e que jamais foi autuada em razão do não recolhimento de ICMS devido na celebração de contrato de comercialização de energia destinada a agentes comercializadores autorizados pela ANEEL em operação interna. E, assim, entende que a Administração Tributária concordou tacitamente que tais operações não se amoldavam à hipótese de incidência do ICMS referente à circulação de mercadoria.

Contudo, não se encontra caracterizada, nos presentes autos, hipótese de exclusão de juros e multas, com fulcro no inciso III do art. 100, parágrafo único do CTN,

Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único - A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

É que, para exclusão dos juros/multas é necessário, a interpretação do Fisco seja antiga, iterativa e pacífica para que justifique a aplicação da norma jurídica retrotranscrita, conforme várias decisões deste Conselho de Contribuintes.

Entretanto, o objeto da presente autuação já foi matéria da Consulta de Contribuinte, conforme mencionado, ocasião em que a Fazenda Pública firmou seu entendimento, segundo o qual o diferimento do pagamento do imposto não se aplica na hipótese idêntica a dos presentes autos.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário relativo ao mês de novembro de 2011. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, nos termos do

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

parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Raphael Frattari Bonito e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio Ataíde de Castro e Maria Vanessa Soares Nunes.

**Sala das Sessões, 26 de setembro de 2017.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Presidente / Revisora**

**Wagner Dias Rabelo**  
**Relator**

T

CC/MG