

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.213/13/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000196313-06
Impugnação: 40.010134505-81
Impugnante: Alcoa Alumínio S/A
IE: 518027950.00-03
Proc. S. Passivo: Milton Cláudio Amorim Rebouças/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA - ENCARGOS - ENERGIA ELÉTRICA. Imputação fiscal de que a Autuada não teria recolhido o ICMS incidente sobre os encargos relacionados à conexão e utilização de sistemas de transmissão de energia elétrica. Contudo, não ficou configurada a infração uma vez que, restou comprovado nos autos, que a energia elétrica é matéria prima no processo produtivo da Impugnante. Excluídas as exigências fiscais de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - NOTA FISCAL - FALTA DE EMISSÃO - ENCARGOS - ENERGIA ELÉTRICA. Imputação fiscal de que a Impugnante teria deixado de emitir nota fiscal de entrada relativamente às operações de conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica, nos termos do art. 53-A, § 1º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Não tendo restado caracterizada a infração uma vez não ser necessária a emissão da dita nota fiscal no caso das operações realizadas pela Impugnante, cancela-se a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 57 da Lei n.º 6.763/75 c/c os arts. 219, § 1º e 220, inciso X da Parte Geral do RICMS/02.

Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre as seguintes imputações fiscais:

- 1) falta de recolhimento do imposto incidente sobre a parcela da base de cálculo da energia elétrica referente ao uso de sistemas de transmissão e conexão;
- 2) falta de emissão de documentos fiscais das operações supra mencionadas.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 57.

A multa isolada foi aplicada considerando o disposto nos arts. 219, § 1º e 220, inciso X do RICMS/02.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 3.522/3.568, expondo, em suma, o que segue:

- a autuação refere-se ao período de 1º de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2009, tendo sido notificada apenas em 1º de julho de 2013;

- como o ICMS é um tributo lançado por homologação, aplica-se ao caso a previsão constante do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, evidenciando-se que se encontra irremediavelmente extinto o crédito tributário relativo ao período de 1º de janeiro a 31 de junho de 2008;

- cita jurisprudência para embasar seu posicionamento sobre a matéria;

- no mérito sustenta que a energia elétrica produzida em sua usina particular e transferida entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte não é objeto de tributação pelo ICMS à luz da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça;

- tem por objeto a produção, fabricação, transformação, refinação, distribuição e venda de alumínio e, ainda, alumínio metálico em lingotes ou mesmo sob qualquer outra forma.

- a produção de alumínio pressupõe indispensavelmente de alta quantidade de energia elétrica para concretização do processo de eletrólise, do qual se obtém o mencionado metal e, diante de tal circunstância e buscando a melhor maneira de operacionalizar o seu processo industrial, optou por construir uma usina própria, situada em sua filial na Cidade de Piratuba, em Santa Catarina;

- produz a energia na sua filial e, posteriormente, a transfere para a matriz onde é utilizada;

- também faz uso de energia elétrica adquirida de terceiros, fazendo-o, porém, em proporção extremamente reduzida;

- sendo assim, não há que se falar em incidência do ICMS, tendo em vista que a transferência ocorre entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, aplicando-se, portanto, a orientação da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça;

- uma vez que a energia foi gerada por ela própria, não há que se falar em incidência de ICMS, até mesmo porque não houve transferência de titularidade;

- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema;

- por qualquer valor que essas transferências tenham se realizado nesses casos, elas não poderiam, não podem, e não poderão ser objeto de tributação, justamente por inoportunidade, na espécie, o fato gerador da obrigação tributária capaz de justificar ou mesmo permitir a incidência do ICMS sobre elas;

- tratando-se de hipótese de não incidência, não cabe questionamento sobre inclusão da referida "tarifa de uso" na inexistente base de cálculo do imposto;

- com relação à ínfima parcela de energia elétrica que adquire de terceiros, também não há que se falar em inclusão da referida tarifa na base de cálculo do ICMS a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolher, ressaltando que o que agora aqui se arguiu tem igual aplicação para a geração própria pois o fato gerador do ICMS incidente sobre a energia elétrica ocorre quando ela é adquirida pelo contribuinte, ou seja, quando ela é gerada, e não quando da sua distribuição;

- a energia elétrica é adquirida ou considerada recebida no momento em que é gerada, pelo que não podem ser incluídos na base de cálculo quaisquer acréscimos em virtude de posterior contratação de serviços de terceiros para a transmissão da energia adquirida;

- a distribuição de energia não corresponde ao transporte da mercadoria;

- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema para destacar que se mostra indiscutível a inviabilidade de se incluir na base de cálculo do ICMS devido a chamada tarifa "TUST" ou "TUSO";

- cita Súmula n.º 83;

- muito provavelmente por reconhecer a inconstitucionalidade e a ilegalidade da cobrança de ICMS sobre tais encargos, o Estado de Minas Gerais, através da Lei n.º 20.540/12, já autorizou o Poder Executivo *“a dispensar o pagamento de ... ICMS, multas e juros relativos aos encargos de conexão e à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição - TUSD - no fornecimento de energia elétrica”* (art. 12, inciso III);

- há que se considerar que, além do que já foi exposto, no regular exercício de sua atividade industrial, necessariamente deve ser utilizada a energia elétrica que é e sempre será um insumo (matéria-prima) para utilização em seu processo industrial;

- assim sendo, não há que se falar em adicional de base de cálculo da energia elétrica cuja tributação foi diferida para o Estado consumidor;

- a matéria de fundo se assenta na inexistência de relação jurídico-tributária que determine a retenção/recolhimento do ICMS por substituição tributária por ocasião da entrada de energia elétrica recebidos de distribuidoras e centrais geradoras localizadas em outros Estados da Federação, tendo em vista a norma de não incidência prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea "b" da Constituição Federal de 1988 e art. 2º, § 1º, inciso III e art. 3º, inciso III, ambos da Lei Complementar n.º 87/96;

- se o alumínio produzido será comercializado, posto que esse é seu objetivo, o ICMS será recolhido ao Estado destinatário, tal como pretendeu o legislador constitucional e, como não poderia deixar de ser, o legislador complementar;

- a energia elétrica adquirida passa por um processo de industrialização, sendo insumo (matéria-prima) indispensável e com contato com o produto final (alumínio) para a produção;

- se a energia elétrica adquirida em outro Estado da Federação é destinada à industrialização do alumínio, é evidente que não pode ser considerada consumidora final, conforme quer crer o Estado de Minas Gerais, posto que o seu valor irá compor o custo como parte de produção;

- o processo de industrialização da alumina e transformação em alumínio também contempla a prévia industrialização da energia elétrica, ocorrendo, nessa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operação a modificação da natureza da energia elétrica que é diretamente utilizada como insumo energético para a eletrólise do A1203 obtendo o alumínio;

- a energia elétrica decompõe a molécula de óxido de alumina em moléculas de oxigênio e alumínio;

- a energia elétrica é utilizada diretamente no processo de industrialização do alumínio, tratando-se de insumo energético destinado à industrialização;

- cita o Acórdão n.º 3.722/11/CE;

- pelo enfoque da legislação estadual deve-se observar que a Lei n.º 6.763/75, no § 8º de seu art. 22, já tratava as operações com “*lubrificantes e combustíveis*” de maneira diferente das realizadas com “*energia elétrica*”;

- enquadrada como típico bem móvel pela legislação civil (inc. I, art. 83, CC), a propriedade da energia elétrica transfere-se unicamente pelo fenômeno da tradição, bem como é negociada somente no âmbito de contratos bilaterais que impliquem direitos e deveres e, sendo bem móvel, inexistente embasamento jurídico para pretender inserir nessa relação contratual o uso dos sistemas de conexão e transmissão de energia elétrica, pertencentes à Rede Básica do Sistema Nacional Interligado, porque a utilização de tais sistemas ocorre em função da celebração de contratos com objeto e pessoas diversas;

- a desconsideração desses limites e diferenças contratuais que envolvem a aquisição da energia elétrica, na condição de bem móvel, e o uso destes sistemas de conexão e de transmissão, ainda implica violação frontal ao campo de competências do ICMS, bem como às regras do art. 109 e art. 110 do Código Tributário Nacional;

- implica também expressa negativa de vigência do tratamento normativo fixado pelas Leis n.ºs 9.074/95, 9.648/98 e 10.848/02;

- a edição do Convênio ICMS n.º 117/04 não tem amparo na regra do § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal;

- ainda que atribua algum mote de legalidade a esse Convênio n.º 117/04 e suas respectivas alterações, a instituição do regime de substituição tributária em total afronta às regras dos arts. 121 e 128 do Código Tributário Nacional acaba por fulminá-lo integralmente, levando consigo todas as demais normas regulamentares editadas com o desejo de normatizar esse regime no âmbito do território do Estado de Minas Gerais;

- noutro giro, não pode deixar de ser destacado que, na remota hipótese de se considerar devido o crédito tributário, objeto da autuação, ainda assim o ICMS e seus acessórios não poderiam ser cobrados porque, considerando-se que possui um considerável saldo credor em sua escrita contábil de ICMS, naturalmente que o valor autuado deveria ter sido abatido da conta corrente correspondente;

- caso contrário, o princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal estaria sendo ofendido;

- subsidiariamente, questiona a possibilidade e legalidade de aplicação do percentual mínimo de 1% (um por cento) nos meses em que a Taxa Selic ficou inferior a esse patamar e, as multas aplicadas, alegando que essas tem caráter confiscatório.

Ao final, requer a realização de perícia formulando dois quesitos e indicando assistente técnico e pede seja julgado improcedente o lançamento.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 3.581/3.599, contrariamente ao alegado na peça de defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- não assiste razão à Impugnante quando invoca a ocorrência da decadência, pois o presente trabalho abrange os fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2008 e 2009 e, de acordo com o inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional a constituição do presente se efetivou em tempo hábil, visto que o Auto de Infração foi lavrado em 11 de junho de 2013 e seu recebimento ocorreu em 1º de julho de 2013, sendo o marco inicial para a contagem do prazo decadencial para o exercício de 2008 a data de 1º de janeiro de 2009 e, o marco final, 31 de dezembro de 2013;

- cita o Acórdão n.º 3.963/12/CE;

- a questão relativa à Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça tem fulcro essencialmente constitucional e não pode ser apreciada no âmbito administrativo em função do art. 110 do RPTA;

- expõe a legislação tributária a qual a autuação se reporta relativamente à incidência de ICMS na entrada de energia elétrica, quando não destinada à industrialização ou comercialização, concluindo que essa cuidou de garantir que o ICMS incidente sobre a energia elétrica seja arrecadado no Estado destinatário, sendo justificável a determinação legal de incidência do ICMS na entrada no território do Estado destinatário de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, caso deste Auto de Infração, o que constitui garantia de igualdade de forma a impedir que o adquirente do produto, em situação idêntica, possa sofrer maior ou menor ônus tributário, dependendo da aquisição da mercadoria ocorrer em operação interna ou interestadual;

- cita o Acórdão n.º 3.948/12/CE;

- em relação à alegação de que não é possível a inclusão da TUST na base de cálculo do ICMS da energia elétrica, pois o fato gerador do imposto incidente ocorre quando a energia elétrica é adquirida pelo destinatário e não quando de sua distribuição, impossibilitando a inclusão em sua base de cálculo de quaisquer acréscimos em virtude de posterior contratação de serviços de terceiros para a transmissão da energia elétrica, também não cabe razão à Impugnante, em face das disposições contidas na Lei Complementar n.º 87/96, na Lei n.º 6.763/75 e no RICMS/02;

- a energia elétrica é considerada um bem móvel, por ficção legal “mercadoria”, portanto, inerente aos atos de circulação econômica e certeza quanto à possibilidade de transporte. O seu transporte pode, tecnicamente, ser definido como transmissão pela utilização de fios e cabos das respectivas redes, compondo este uso, como outros encargos, o valor da mercadoria, ou seja, da energia elétrica;

- em função das particularidades que compõem a operação de circulação de energia elétrica, somente sua distribuição revela-se materialmente adequada para caracterizar o fato gerador do ICMS, exteriorizando-se pela entrega ao consumidor;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- definido o momento da ocorrência do fato gerador, é necessário analisar a base de cálculo prevista para a operação, que deve obedecer ao art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal;

- a base de cálculo para as operações com energia elétrica foi definida pelo art. 13, inciso VIII e § 1º, incisos I e II, alíneas “a” e “b” da Lei Complementar n.º 87/96;

- cita os arts. 43 da Parte Geral e 69 e 710 do Anexo V do RICMS/02;

- assim, por conveniência da legislação do setor elétrico, a parcela da base de cálculo das operações interestaduais com energia elétrica ficou a cargo do destinatário da energia, especialmente a parcela referente ao valor total pago a todas as transmissoras pela conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, e que, por meio de complementação do pagamento do imposto, por parte do destinatário, por força legal, deve ser incorporada à integralidade da referida base de cálculo;

- discorre sucintamente sobre o processo produtivo do alumínio realizado pela Impugnante para concluir que a energia elétrica é consumida no processo produtivo apenas como um elemento energético na produção do alumínio, não integrando o produto final, pois não há transformação da energia elétrica, mas sim, seu consumo na redução do óxido de alumínio para obtenção do alumínio metálico;

- assim, a energia utilizada não é destinada à comercialização e nem à industrialização da própria energia;

- para embasar seu entendimento, cita o art. 4º do Regulamento do IPI e lembra que a transmissão de energia elétrica é o processo de transportar energia entre dois pontos e, que esse transporte é realizado por linhas de transmissão de alta potência, geralmente usando corrente alternada e, em alguns casos, utilizando a corrente contínua;

- são as atividades de transmissão e distribuição de energia elétrica que se caracterizam como atividades industriais de transformação da própria energia, uma vez que beneficiam ou preparam a energia elétrica para o consumo final, agregando-lhe valor a cada etapa da sua circulação;

- a legislação tributária afasta a tributação do ICMS na entrada de energia no Estado de Minas Gerais, quando destinada à industrialização do próprio produto, exatamente para beneficiar a atividade exercida pelo transmissor de energia elétrica, sendo esse entendimento corroborado pela Instrução Normativa SLT n.º 01/03;

- a cobrança do imposto incidente sobre a parcela da base de cálculo sobre a energia elétrica, referente ao uso do sistema de transmissão está plenamente enquadrada nas regras constitucionais e infraconstitucionais;

- a Impugnante, em sua enviesada argumentação, afirma que o ICMS cobrado sobre a TUST configura-se uma nova incidência do imposto, estabelecida por meio do Convênio n.º 117/04, contrariando a regra legal exposta no parágrafo anterior, e incidência esta que nada se assemelha à incidência sobre operações com energia elétrica, mas a posição da Fiscalização é totalmente divergente, pois não está configurado cobrança de imposto em função do uso do sistema de transmissão em si, e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sim, a complementação da base de cálculo do imposto cobrado sobre a energia elétrica, já que o RICMS mineiro prevê, em seu art. 43, inciso XI, que a base de cálculo dever ser composta pelo valor da operação de que decorrer a entrada, nele incluídos todos os custos ou encargos assumidos pelo remetente ou destinatário da energia elétrica, sendo esta previsão também contida no art. 53-A do Anexo IX do mesmo regulamento;

- com o advento da Constituição Federal de 1988, foi firmado o Convênio ICMS n.º 66/88, que estabeleceu as regras para o ICMS até que viesse a Lei Complementar n.º 87/96 firmando definitivamente as regras básicas do imposto;

- a Lei Complementar n.º 87/96, em seu art. 6º, dispõe que lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade pelo seu pagamento, situação essa em que assumirá a condição de substituto tributário, estabelecendo a hipótese de incidência do ICMS sobre energia elétrica através do art. 2º, § 1º, inciso III e prevendo em seu art. 9º, que a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordos específicos celebrados pelos Estados;

- o Convênio ICMS n.º 83/00 dispôs sobre o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com energia elétrica, quando não destinadas à comercialização ou industrialização, ficando os Estados autorizados a atribuir ao estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situados em outras unidades federadas, a condição de substitutos tributários, relativamente ao ICMS incidente sobre a entrada, em seus territórios, de energia elétrica não destinada à comercialização ou industrialização, sendo recepcionado pela Lei Estadual n.º 6.763/75, em seu art. 22, § 8º, inciso VI;

- especificamente, no caso da presente autuação, baseado em autorização constitucional bem como pelo art. 102 do Código Tributário Nacional, foi firmado entre os Estados, o Convênio ICMS n.º 117/04;

- o Estado de Minas Gerais implementou a regra deste Convênio no RICMS/MG, art. 53-A e no Anexo XV, arts. 67 a 71;

- o Convênio ICMS n.º 117/04 é meramente interpretativo e foi firmado diante da necessidade de uniformizar, entre as unidades federadas, os procedimentos com energia elétrica, especificamente a conexão e uso do sistema de transmissão, não havendo em seu texto, qualquer desalinho com a legislação superior no que se refere à regra matriz de incidência do ICMS;

- também não assiste razão à Impugnante quando alega ter o direito a abater o valor do crédito tributário objeto da presente autuação com o saldo credor que afirma ter em sua escrita contábil, pois não há que se falar em desrespeito constitucional na medida em a própria Constituição Federal traz que *“cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto”*;

- cita a Lei Complementar n.º 87/96 em seus arts. 20 a 26;

- no caso específico, o RICMS/MG determinou, em seu Anexo VIII, as possibilidades de aproveitamento de saldo credor na escrita contábil para pagamento de créditos tributários derivados de autuações fiscais, e em nenhuma situação, o saldo credor pertencente à Impugnante tem autorização legal para compensar créditos

provenientes de autuação fiscal, na medida em que este saldo credor tem origem no pagamento de outras autuações diversas;

- a utilização da Taxa Selic, bem como as multas exigidas estão em conformidade com a legislação estadual e a questão encontra óbice no art. 110, inciso I do RPTA;

- o pedido de prova pericial solicitado pela Impugnante também não tem razão de ser, pois não envolvem questões determinantes para o deslinde da questão;

- no conjunto das argumentações, a Autuada não apresentou elementos suficientes para modificar o presente feito, restando consolidado que o valor referente à conexão e uso do sistema de transmissão é parte integrante da base de cálculo da energia elétrica, as infringências e as penalidades foram plenamente caracterizadas.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 3.605/3.625, opina, em preliminar, pelo indeferimento do pedido de perícia e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as seguintes exigências:

1) ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, em face da imputação fiscal de falta de recolhimento do imposto incidente sobre a parcela da base de cálculo da energia elétrica, referente ao uso de sistemas de transmissão e conexão;

2) Multa Isolada prevista no art. 57 da Lei n.º 6.763/75 aplicada considerando o disposto nos arts. 219, § 1º e 220, inciso X do RICMS/02, tendo em vista a imputação fiscal de falta de emissão de notas fiscais mensais relativas à conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica.

Da Perícia

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do processo.

Para tanto formula os seguintes quesitos (fl. 3.568):

“1) A energia elétrica é indispensável na produção do alumínio pelo processo utilizado pela Impugnante?

2) A energia elétrica tem contato físico com a alumina, durante o processo industrial?”

Não obstante os quesitos formulados, o pedido suscitado pela Impugnante não envolve questões que requeiram a produção de prova pericial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Cite-se, a propósito, decisão já proferida abordando a questão anteriormente:

"Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido” (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG)

A prova requerida refere-se à alegação constante dos itens “5” e “6” da impugnação (fls. 3.546/3.550), nos quais a Impugnante discorre sobre a industrialização da energia no processo produtivo, concluindo pela dispensa do recolhimento do imposto nos termos do inciso III do art. 3º da Lei Complementar n.º 87/96.

Conforme citado nos Acórdãos n.ºs 20.273/11/1ª e 19.650/12/2ª deste CC/MG, no processo produtivo a:

“BAUXITA É MISTURADA A UMA SOLUÇÃO DE SODA CÁUSTICA E MOÍDA, OBTENDO-SE UMA MISTURA PASTOSA DENSA. ESSA MISTURA SEGUE PARA OS DIGESTORES PARA COZIMENTO. NESSA FASE, OCORRE A FORMAÇÃO DO ALUMINATO DE SÓDIO, COMPOSTO INSTÁVEL OBTIDO A PARTIR DA REAÇÃO ENTRE A SODA CÁUSTICA E O HIDRÓXIDO DE ALUMÍNIO”.

“APÓS DECANTAÇÃO, FILTRAGEM E REDUÇÃO DA TEMPERATURA DA SOLUÇÃO, OCORRE EM EQUIPAMENTOS CHAMADOS DE PRECIPITADORES, A PRECIPITAÇÃO OU CRISTALIZAÇÃO DO HIDRÓXIDO DE ALUMÍNIO, QUE É O REVERSO DA REAÇÃO DA DIGESTÃO, OU SEJA, O HIDRÓXIDO DE ALUMÍNIO DISSOLVIDO NO LICOR RETORNA À FASE SÓLIDA EM FORMA DE CRISTAIS DE HIDRÓXIDO DE ALUMÍNIO.”

“O HIDRÓXIDO DE ALUMÍNIO SEGUE, ENTÃO, PARA O FORNO DE CALCINAÇÃO, QUE É PROCESSO DE RETIRADA DA ÁGUA E

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CRISTALIZAÇÃO DO HIDRÓXIDO DE ALUMÍNIO, TRANSFORMANDO-O EM ÓXIDO DE ALUMÍNIO.”

O resultado desta ação é o alumínio na forma metálica, em estado líquido, que posteriormente, será enviado para os fornos de lingotamento para ser transformado em tarugos e lingotes, ou mesmo destinado a clientes de metal líquido.

Por sua vez, “o óxido de alumínio é levado às cubas eletrolíticas, de onde se obtém o alumínio metálico, por meio do processo de redução, que consiste em extrair o metal do óxido. A cuba eletrolítica constitui-se basicamente de um anodo de carbono, um catodo (alumínio fundido e blocos de carbono) e o eletrólito (ou banho) de criolita fundida onde é dissolvido o óxido de alumínio. A reação total, decorrente da passagem da corrente elétrica, que ocorre na cuba, consiste na redução do óxido de alumínio, liberando o alumínio metálico que é depositado no catodo, e na oxidação do carbono do anodo devido ao oxigênio liberado no processo”.

A principal conclusão desta exposição é a de que a energia elétrica utilizada neste processo deve ser considerada como matéria prima na produção do alumínio, sendo, portanto, destinada a industrialização do próprio produto.

Assim, observado o disposto no inciso III do art. 154 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747 de 03 de março de 2008, o requerimento de perícia deve ser indeferido, com fundamento no § 1º, inciso II, alínea a do art. 142 do referido diploma legal.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que 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 sem causar nenhum tipo de prejuízo a Impugnante.

Do Mérito

A autuação versa sobre as seguintes imputações fiscais:

1) falta de recolhimento do imposto incidente sobre a parcela da base de cálculo da energia elétrica, referente ao uso de sistemas de transmissão e conexão;

2) falta de emissão de documentos fiscais das operações supra mencionadas.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 57.

A multa isolada foi aplicada considerando o disposto nos arts. 219, § 1º e 220, inciso X do RICMS/02.

Da Decadência

Inicialmente, cumpre destacar que a Impugnante questiona a ocorrência de decadência.

Assim, antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ocorridos no período de 1º de janeiro a 30 de junho de 2009, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS, por utilização considerada indevida pela Fiscalização do instituto do diferimento.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de 1º de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2009.

O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte, expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre o assunto muito bem expôs a Dra. Misabel Abreu Machado Derzi ao atualizar a célebre obra “Direito Tributário Brasileiro” do eminente doutrinador Aliomar Baleeiro, em sua 12ª edição (editora Forense – 2013), a saber:

O art. 173 fulmina com a decadência a inércia da Fazenda Pública, que deixa de lançar o tributo. No entanto, as formas de contagem do prazo de decadência nele consignadas se aplicam apenas às hipóteses de lançamento de ofício (art. 149) ou com base em declaração do sujeito passivo (art. 147).

É necessário, nesse ponto, lembrar o que foi dito nos comentários ao art. 150 do CTN. Segundo esse artigo, o lançamento por homologação é ato administrativo, expresso ou tácito, que confirma a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo (cálculo do tributo devido e pagamento antecipado), equiparando-a a ato liquidatário e extinguindo o crédito tributário. Segundo o mesmo dispositivo, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para lançar por homologação, contado o prazo da data da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art.173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação por parte do sujeito passivo enseja a prática do lançamento de ofício ou revisão do lançamento, previsto no art. 149 do Código Tributário Nacional. Inaplicável se torna, assim, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para homologação tácita do pagamento.

Importa observar que a regra do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional é menos favorável à Fazenda Pública do que a regra do art. 173 do mesmo diploma legal. Desta forma, a aplicação dessas regras só pode ser vista considerando-se que a regra do art. 150, § 4º visa, exatamente, consagrar o dever tributário cumprido pelo contribuinte que realizou o pagamento do imposto, enquanto que a regra do art. 173 dilata o prazo considerando aquele contribuinte que não realizou o pagamento do tributo.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco.

Assim, no caso dos autos, repita-se pela importância, o prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V, do mesmo diploma legal.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro a 30 de junho de 2008, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2009, findando-se em 31 de dezembro de 2013.

Dessa forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2014.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 1º de julho de 2013 (fl. 06), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao período de 1º de janeiro a 30 de junho de 2008, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

É idêntico o entendimento deste Conselho de Contribuintes sobre a matéria como se encontra demonstrado na decisão do Acórdão n.º 2.143/00/CE, a seguir, parcialmente, transcrito:

PARA MELHOR CONDUZIRMOS NOSSO PENSAMENTO, FAREMOS INICIALMENTE UMA BREVE ABSTRAÇÃO A RESPEITO DO INSTITUTO DA DECADÊNCIA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REFERE-SE ESTA, AO PRAZO LEGALMENTE ESTIPULADO PARA QUE A FAZENDA PÚBLICA, OCORRIDO O FATO GERADOR, EXERÇA O SEU DIREITO DE LANÇAR. PORTANTO, EMBORA SEMELHANTE AO INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO, COM ESTE NÃO SE CONFUNDE, EIS QUE GUARDAM AMBOS RELAÇÃO COM FASES TEMPORAIS DISTINTAS DA CADEIA DE TRIBUTAÇÃO.

O ART. 150 DO CTN DISCIPLINA OS PROCEDIMENTOS ADSTRITOS À FIGURA DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO QUE OCORRE EM RELAÇÃO AOS TRIBUTOS CUJA LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, COMO É O CASO DO ICMS.

CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN, SE A LEI NÃO FIXAR PRAZO À HOMOLOGAÇÃO, SERÁ ELE DE CINCO ANOS, A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E, EXPIRADO ESSE PRAZO, SEM QUE A FAZENDA PÚBLICA SE TENHA PRONUNCIADO, CONSIDERA-SE HOMOLOGADO O LANÇAMENTO E DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, SALVO SE COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. OU SEJA, INEXISTINDO LANÇAMENTO OU NA HIPÓTESE DA CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA OBEDECE À REGRA ESTABELECIDO NO ART. 173, I.

ORA, O CASO DOS AUTOS, CONFORME VEREMOS ADIANTE AO TRATARMOS ESPECIFICAMENTE DAS IRREGULARIDADES APONTADAS, SE SUBSUME A RECLAMAR O IMPOSTO NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO, I.E., NÃO LANÇADO, RELATIVO ÀS IMPORTAÇÕES EFETUADAS.

E, PORTANTO, É INAPLICÁVEL AO PRESENTE CASO A REGRA INSERTA NO ALUDIDO ART. 150.

DA MESMA FORMA, E POR EXTENSÃO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM PRESCRIÇÃO. SE NÃO HÁ O LANÇAMENTO, NADA HÁ QUE SE COBRAR E, PORTANTO, NÃO TERIA SENTIDO ARGUIR PRAZO PARA O MANEJO DA AÇÃO DE COBRANÇA.

.....
CONFORME ESTABELECE O ARTIGO 58 DA CLTA/MG, O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SERÁ FORMALIZADO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO.

OUTROSSIM, O ARTIGO 173 DO CTN PRECONIZA, QUE O DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINGUE-SE APÓS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada em preliminar pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Do Mérito Propriamente dito

Em relação o mérito propriamente dito a Impugnante foca sua defesa em cinco pilares, a saber:

- 1) inexistência de fato gerador na transferência de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte;
- 2) não inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo;
- 3) utilização da energia elétrica como matéria prima na produção do alumínio;
- 4) diferentes normas sobre a aplicação do substituto tributário em relação ao óleo combustível e energia elétrica e
- 5) ofensa ao princípio da não cumulatividade pela cobrança da TUSD em guia apartada, impedindo a compensação com créditos acumulados.

Contudo, tendo em vista o acatamento de parte da defesa da Impugnante, qual seja, a consideração da energia elétrica como verdadeira matéria prima em seu processo produtivo e, nesta situação, não haveria de se formalizar as exigências dos presentes autos, esta decisão apenas se aterá a esta questão ficando as demais alegações prejudicadas.

Neste sentido, é importante ressaltar que a Impugnante é uma indústria de alumínio e, para a produção do alumínio, a energia elétrica é, em verdade, uma matéria prima, pois, para a produção do alumínio é necessária e indispensável grande quantidade de energia elétrica para concretização do processo de eletrólise.

Assim, no caso em tela, ocorre uma transferência de matéria prima entre estabelecimentos do mesmo titular.

O custo da chamada TUSD (tarifa de uso do sistema de transmissão de distribuição), segundo a imputação fiscal, é parte integrante da base de cálculo do ICMS. Assim, se não for devido o ICMS da entrada de energia elétrica, não há que se falar em tributação de uma parte da sua base de cálculo.

Para esta análise torna-se importante destacar que, no caso em tela, ocorre a disponibilização, na rede, de energia elétrica produzida pela própria empresa em sua usina própria localizada em outra Unidade da Federação.

Contudo, não se discutirá neste voto a aplicação da Súmula 166 do Supremo Tribunal Federal em face da legislação estadual à qual o julgamento administrativo realizado no Conselho de Contribuintes encontra-se adstrito.

Entretanto, o feito fiscal não merece prosperar, pois, a energia elétrica no caso específico da Impugnante é mesmo insumo, matéria prima.

A inviabilidade da tributação encontra-se na inexistência de relação jurídica que determine a retenção/recolhimento do ICMS por substituição tributária por ocasião da entrada, no estabelecimento da Defendente de distribuidoras e centrais geradoras

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

localizadas em outros Estados da Federação, tendo em vista o disposto no art. 18, inciso IV do Anexo XV do RICMS/02, segundo o qual:

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

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

Por consequência, não há que se falar em adicional.

Destaque-se que o questionamento que se apresenta é que a energia elétrica destina-se ao processo industrial para obtenção de alumínio.

Não pode deixar de ser considerado que a energia elétrica recebida pela ora Impugnante integra seu processo de industrialização, entrando em contato direto com o produto final (alumínio) para a produção, constituindo, portanto, insumo (matéria-prima) indispensável à produção. Esse produto, por seu turno, é tributado pelo ICMS no momento de sua saída do estabelecimento.

Se a energia elétrica adquirida pela ora Defendente de outro Estado da Federação é destinada à industrialização do alumínio, é evidente que não pode ser considerada “consumidora final” daquela energia elétrica, posto que o seu valor irá compor o custo como parte da produção, ressaltando que se trata, no caso de matéria prima com contato direto com o produto final.

Se o alumínio produzido será comercializado, o que, de fato será, o ICMS será recolhido ao Estado destinatário, tal qual defendido pelo legislador complementar.

Para aclarar a condição de insumo/matéria-prima da energia elétrica no caso da Impugnante, tem-se que o processo de industrialização da alumina e transformação em alumínio contempla a prévia industrialização da energia elétrica. Nessa operação ocorre, indubitavelmente, a modificação da natureza da energia elétrica que é diretamente utilizada como insumo energético para eletrólise obtendo, deste processo de industrialização, o alumínio.

Conforme se extrai das informações dos autos, o óxido de alumínio é levado às cubas eletrolíticas, de onde se obtém o alumínio metálico, por meio do processo de redução, que consiste em extrair o metal do óxido. A cuba eletrolítica constitui-se basicamente de um anodo de carbono, um catodo (alumino fundido e blocos de carbono) e o eletrólito (ou banho) de criolita fundida onde é dissolvido o óxido de alumínio. A reação total, decorrente da passagem da corrente elétrica, que ocorre na cuba, consiste na redução do óxido de alumínio, liberando o alumínio metálico que é depositado no catodo, e na oxidação do carbono do anodo devido ao oxigênio liberado no processo.

Portanto, está claro, ocorre ali um processo de eletrólise, pelo qual o óxido de alumínio se decompõe em alumínio (AL) e oxigênio (O), da mesma forma que a água (H₂O) se decompõe em hidrogênio (H) e oxigênio (O) pela adição de energia elétrica provocando uma reação química.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, se a energia elétrica é mercadoria, bem móvel para todos os efeitos legais, tendo ficado nítido que ela foi utilizada no processo produtivo do alumínio, pode-se concluir que ela se caracteriza como matéria prima.

E, sublinhe-se, não foi outro o caminho trilhado pelo Supremo Tribunal Federal, ao analisar a hipótese de tributação do ICMS em relação às operações interestaduais de aquisição de combustíveis, lubrificantes e energia elétrica quando realizadas por consumidor final, reconhecendo que o ICMS é devido quando o contribuinte é consumidor final do produto e o legislador complementar corretamente afastou a tributação nos casos de comercialização ou industrialização do produto.

Desta forma, só há consumo se o industrial não empregar a mercadoria em processo que conduza a uma nova mercadoria sujeita à incidência do ICMS, que não é o que ocorre no caso aqui examinado.

No entanto, o Fisco Estadual entende que esse produto teria sido simplesmente consumido pela mesma e, por tal motivo, ela seria consumidora final daquela mercadoria (energia elétrica), estando fora do campo da não incidência tributária constitucionalmente prevista.

Ora, é evidente que o processo de industrialização da alumina e transformação em alumínio também contempla, pode-se dizer a prévia industrialização da energia elétrica. Nessa operação ocorre, indubitavelmente, a modificação da natureza da energia elétrica que é diretamente utilizada como insumo energético para a eletrólise, obtendo-se o alumínio.

O fato relevante para o deslinde da questão é que a energia elétrica, no caso concreto, destina-se ao processo de industrialização da Impugnante, não se sujeitando assim à tributação pelo regime de substituição tributária, consoante o disposto no art. 22, § 8º, item 6 da Lei n.º 6.763/75 c/c o art. 18, inciso VI da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Se a operação não se sujeita à tributação, obviamente que também não há de se falar em tributação de parcela da base de cálculo do imposto supostamente incidente, tal como exigido pelo Auto de Infração.

Assim, não se sustentam as exigências relativas ao ICMS e à correspondente multa de revalidação.

Do mesmo modo e, pelas mesmas razões, não há de se falar em descumprimento de obrigação acessória, já que, nos termos do art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02 é dirigida ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica em razão da responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento, o que não ocorre aqui.

Cumprе ressaltar que entendimento semelhante encontra-se estampado no Acórdão n.º 3.722/11/CE, cuja ementa está assim redigida:

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA – ENCARGOS. Imputação fiscal de que a Autuada não recolheu o ICMS incidente sobre os encargos relacionados à

conexão e utilização dos sistemas de transmissão de energia elétrica. Exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75. Reformada a decisão recorrida para cancelar as exigências fiscais, por não restar caracterizada nos autos a infração apontada no Auto de Infração.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - ENERGIA ELÉTRICA – ENCARGOS. Imputação fiscal de que a Autuada deixou de emitir nota fiscal de entrada relativamente às operações de conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica, nos termos do art. 53-A, parágrafo único, inciso I, Anexo IX do RICMS/02. Exigência da penalidade isolada capitulada no art. 57 da Lei nº 6763/75 c/c os arts. 219, § 1º e 220, inciso X do RICMS/02. Reformada a decisão recorrida para cancelar a exigência fiscal, por não restar caracterizada nos autos a infração apontada no Auto de Infração.

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

Frise-se, pela importância, que as questões levantadas pela Impugnante em relação à exigência dos juros e o caráter confiscatório das penalidades não serão abordadas por restarem prejudicadas.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Maria Vanessa Soares Nunes (Relatora) e René de Oliveira e Sousa Júnior, que o julgavam procedente. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Milton Cláudio Amorim Rebouças e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Timo Alves. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Orias Batista Freitas.

Sala das Sessões, 06 de novembro de 2013.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora designada**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.213/13/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000196313-06
Impugnação: 40.010134505-81
Impugnante: Alcoa Alumínio S/A
IE: 518027950.00-03
Proc. S. Passivo: Milton Cláudio Amorim Rebouças/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

Voto proferido pela Conselheira Maria Vanessa Soares Nunes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/01/08 a 31/12/09, devido sobre os encargos relacionados à conexão e utilização do sistema de transmissão de energia elétrica e sobre a falta de emissão da nota fiscal de entrada mensal relativa à referida conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica.

A Impugnante centra sua defesa em cinco pontos básicos, a saber: (1) inexistência de fato gerador na transferência de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte; (2) não inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo; (3) utilização da energia elétrica como matéria prima na produção do alumínio; (4) diferentes normas sobre a aplicação do substituto tributário em relação ao óleo combustível e energia elétrica e (5) ofensa ao princípio da não cumulatividade pela cobrança da TUSD em guia apartada, impedindo a compensação com créditos acumulados.

As exigências fiscais veiculadas no Auto de Infração têm como suporte legal a Constituição Federal, leis complementares, Lei nº 6.763/75 e convênios do ICMS, que são normas cogentes para todas as Unidades da Federação.

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

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

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

Assim, a partir da edição da Lei nº 15.425/04, passou a existir previsão legal de responsabilidade solidária para o destinatário situado neste Estado que receber energia elétrica sem retenção ou com retenção a menor do imposto. Evidentemente que essa responsabilidade é por descumprimento de dever legal, fundamentada no art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN, conforme o § 21 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 (e alterações), *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Convênio ICMS nº 83/00

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CONVÊNIO ICMS 117/04

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

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

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

O diploma legal, acima descrito, foi alterado pelo Convênio ICMS 59/05 que manteve as disposições acima referidas e, posteriormente, pelo Convênio ICMS 135/05, que estendeu as obrigações principal e acessória a todos os consumidores conectados a rede básica, aos quais continuou equiparado o autoprodutor que dela retira energia:

CONVÊNIO ICMS nº 135/05

(Efeitos de 21.12.05 a 31.10.10)

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

§ 1º Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o consumidor conectado à rede básica deverá:

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

(...)

Com base no referido Convênio e, suas alterações, introduziu-se no art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02 a responsabilidade do consumidor conectado à rede básica, prevendo, ainda, de acordo com o convênio, que na emissão da nota fiscal fossem consignados a base de cálculo, alíquota e ICMS devido, como segue:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

b - a alíquota aplicável;

c - o destaque do ICMS;

Importante assinalar que a Autuada preenche os requisitos necessários para ser classificada como consumidora livre, no sentido de atender as prescrições do Convênio ICMS nº 117/04, incorporado à legislação mineira,

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

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

Ademais, a CF/88 ao repartir as competências tributárias, entregou aos Estados a responsabilidade pela cobrança de ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica. Naquele momento, não existia a distinção que hoje se dá entre os momentos de geração, transmissão e distribuição/comercialização. O que existia, àquela época, era um contrato único, o chamado Contrato de Suprimento, que englobava esses três momentos do fornecimento de energia elétrica.

Com o advento da Lei Federal nº 9.074/95, que regulou a sistemática das concessões na prestação de diversos serviços públicos, entre eles, a energia elétrica, ocorreu uma modificação da forma tradicional de se comercializar essa mercadoria. Adveio a criação do ONS – Operador Nacional do Sistema e do MAE – Mercado Atacadista de Energia, o que deu origem aos Contratos de Uso dos Sistemas de Transmissão e Distribuição em substituição ao Contrato de Suprimento.

Como resultado da alteração mercadológica e regulatória ocorrida, especialmente após o surgimento da ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica, a tarifação em relação aos três momentos do fornecimento de energia elétrica (geração, transmissão e distribuição) também foi desmembrada, tendo em vista a mudança do marco regulatório e presença de novos atores no mercado de energia elétrica brasileiro.

Neste ponto, é de suma importância visualizar a vontade do legislador constitucional de 1988: entregar aos Estados a competência para tributar o fornecimento de energia elétrica como um todo e não apenas a sua geração.

As alterações legais ocorridas posteriormente à promulgação da CF/88, que visam atender a questões essencialmente extrajurídicas relacionadas com concessão do serviço, a concorrência e a modicidade tarifária não têm o poder de afetar a repartição das competências tributárias emanada do texto constitucional.

Não é dado às leis alterar norma hierarquicamente superior, qual seja, a Constituição. Seria uma total subversão da estrutura do sistema jurídico nacional.

Importante salientar ainda que, apesar de ter havido o “fatiamento” do fornecimento de energia elétrica em três partes distintas, de forma a atender, como já dito, a questões relacionadas com modelo de concessão, concorrência e modicidade tarifária, algumas concessionárias destes serviços, tais como Furnas Centrais Elétricas S/A, CELG – Geração e Transmissão S/A e Eletrosul Centrais Elétricas S/A exercem as três etapas do fornecimento, demonstrando ter havido, de fato, mera “separação formal de atribuições”, numa situação que muita se assemelha ao modelo existente antes da promulgação da CF/88, restando íntegro e cristalino o fato gerador único, que é o fornecimento de energia elétrica.

De todo o exposto, depreende-se que a Constituição, desde 1988, assegurou aos Estados competência para instituir ICMS sobre todo o fornecimento de energia elétrica e não apenas sobre a sua geração.

O argumento da Impugnante de que está havendo alteração do critério constitucional de repartição das competências tributárias não deixa de ter um fundo de verdade: de fato, a falha na contextualização histórica do texto constitucional está levando a tal mudança, mas não para ampliar a incidência tributária em favor deste Estado e sim, para excluir, por via transversa e inconstitucional (leis federais), uma substancial parcela da competência atribuída constitucionalmente aos Estados para tributar todo o processo de fornecimento de energia elétrica, englobando as três fases da prestação de tal serviço.

Explanada a questão, vê-se que as decisões judiciais transcritas pela Impugnante nas quais o judiciário decide pela não incidência do ICMS sobre os valores cobrados pela transmissão e distribuição de energia elétrica (TUST e TUSD), com a devida *venia*, não encontram amparo no texto constitucional, indo mesmo de encontro às suas normas, que, como já dito, atribuíram, desde 1988, competência aos Estados Federados para tributar todo o processo de fornecimento de energia elétrica.

Portanto, sem razão a Autuada quando afirma que a incidência do ICMS, não obedeceu à regra constitucional. Todo o ordenamento jurídico retrotranscrito, fundamento do Auto de Infração, tem como matriz a repartição de competências prevista na Constituição Federal.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

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

(Grifou-se)

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

Em seguida, a referida incidência foi submetida ao regime de substituição tributária, conforme previsão expressa na Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

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

(...)

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

(...)

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

(Grifou-se).

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

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

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

Art. 53-C - Para os efeitos do disposto nos arts. 53-A e 53-B desta Parte, o autoprodutor equipara-se ao consumidor sempre que retirar energia elétrica da rede básica, devendo, em relação a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

essa retirada, cumprir as obrigações previstas no art. 53-A.

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

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

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

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

Assim, sem razão a Impugnante quando alega que não há respaldo normativo válido para atribuir-lhe responsabilidade. A responsabilidade por substituição tributária do ICMS prevista no Convênio ICMS nº 117/04, na parcela que especifica, foi veiculado por instrumento normativo válido (convênio), celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24/75, de conformidade com o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, editada em face da exigência da Constituição Federal (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”).

Portanto, correta a responsabilidade tributária atribuída à Autuada, em razão de estar conectada e utilizar a rede de distribuição de energia elétrica como consumidor livre.

No tocante à base tributável adotada pelo Fisco, infere-se do art. 53-A, inciso I, alínea “a” do Anexo IX do RICMS/02 que a base de cálculo do ICMS a ser consignada na nota fiscal corresponde exatamente ao valor total pago a todas as transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto:

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

§ 1º O consumidor de energia elétrica conectado à rede básica deverá:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

3 - o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo;

(...)

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

(...)

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

(Grifou-se)

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

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

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

II - o valor correspondente a:

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

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

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

Conclui-se, portanto, que não há nova hipótese de incidência tributária, como quer fazer crer a Impugnante. O fato gerador previsto é a comercialização de energia elétrica, porém, o pagamento do imposto ocorre em dois momentos distintos, sendo o primeiro momento na comercialização da energia. No segundo, o que há, sim, é a inclusão na base de cálculo da energia elétrica, da parcela relativa aos encargos do sistema de transmissão, que, originalmente, não é incorporado quando da apuração do ICMS/ST pelo gerador de energia elétrica.

O art. 43 da Parte Geral do RICMS/02 confirma o exposto acima:

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

(...)

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

O Anexo XV do mesmo RICMS/02 apresenta, em seus arts. 69 e 71, as seguintes determinações:

Art. 69 - A base de cálculo a ser adotada pela empresa de outra unidade da Federação que fornecer

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

energia elétrica a adquirente situado neste Estado e não destinada a comercialização ou a industrialização da própria energia é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor, nele computados todos os encargos relacionados ao fornecimento de energia elétrica cobrados do recebedor, mesmo que devidos a terceiros.

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

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

Conclui-se, portanto, que a legislação tributária mineira, editada dentro da competência tributária atribuída ao Estado, respeitando os ditames da Constituição Federal, das Leis Complementares n^{os} 87/96 e 24/75, do CTN e de Convênios de ICMS, confirma plenamente o trabalho realizado neste Auto de Infração, jogando por terra toda a argumentação da Impugnante abordada nestes itens.

Noutra linha de argumentação, a Impugnante carrega aos autos decisões judiciais sobre o tema, objeto do lançamento. Por óbice do art. 110 do RPTA, aprovado pelo Decreto n^o 44.747/08, não constituem matéria a ser apreciada pelo Conselho de Contribuintes.

Noutro giro, salienta a Impugnante que uma parcela considerável da energia elétrica refere-se à transferência de energia de produção própria, produzida em Piratuba, em Santa Catarina.

Em face disso, entende que está configurada a transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, o que descaracteriza a ocorrência do fato gerador, nos termos da Súmula n^o 166 do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

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

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

A Impugnante consegue enxergar substancial diferença entre as transferências de energia e aquisição de produtos, ao interpretar o disposto no art. 22 da Lei n^o 6.763/75. Os dispositivos, em questão, assim estão redigidos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

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

Cuidando para não ser repetitivo, vale a pena trazer à baila o disposto no § 21 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, com a seguinte redação:

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

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

Expressão idêntica é adotada pelo legislador mineiro no item “3” do inciso I do art. 19 da Lei nº 6.763/75, reafirmando a adoção de expressões sinônimas, não importando tratar-se de aquisição ou recebimento de energia em transferência de outro estabelecimento do mesmo titular.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que não se discute que a energia elétrica se destina ao processo industrial para obtenção de alumínio.

Como bem reconhecido pela Defesa, com a edição da Lei nº 14.699/03, restou explicitado que a energia elétrica deve ser destinada à comercialização ou industrialização dela própria para que adquira a dispensa de recolhimento do ICMS na sua entrada em território mineiro, a teor da regra contida no inciso VII do art. 6º da Lei nº 6.763/75, a saber:

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

(...)

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

Assim, eventuais discussões sobre a inconstitucionalidade do dispositivo encontram óbice para exame nesta Casa, por força da previsão normativa do inciso I do art. 110 do RPTA.

Relativamente à industrialização da própria energia elétrica na obtenção do alumínio, razão alguma cabe à Impugnante, pois é evidente que o emprego da energia elétrica se dá como insumo energético na produção do alumínio, não integrando o alumínio, não sendo, portanto, destinada à comercialização nem à industrialização do próprio produto.

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

Além disso, a Autuada questiona a cobrança da TUSD em guia apartada, afirmando tratar-se de uma ofensa ao princípio da não cumulatividade, visto que ela possui substancial saldo credor em sua conta corrente fiscal.

Não há o que se falar em desrespeito à previsão constitucional da não cumulatividade na medida em que a própria CF/88, tanto de forma genérica no art. 146, inciso III, alínea “b”, como especificamente em relação ao ICMS no art. 155, inciso II, § 2º, inciso XII, alínea “c”, determina que lei complementar disciplinará questões relativas a crédito e compensação. Observe-se:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

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

(...)

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

C - disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...)

Por conseguinte, a Lei Complementar nº 87/96 dedica seus arts. 20 a 26 a cuidar do regime de compensação, estabelecendo em seu art. 23 que “o direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”.

A vinculação do aproveitamento do crédito às condições previamente estabelecidas na legislação é, portanto, exigência prevista na própria lei complementar, encarregada de cuidar da matéria, não se configurando afronta a não cumulatividade as condições normativas impostas para o creditamento.

O Anexo VIII do RICMS/02 regula as hipóteses de transferência e utilização de créditos de ICMS. Basicamente, o aproveitamento de crédito é possível nos casos em que a acumulação decorre de operações de exportação, com diferimento ou com redução de base de cálculo.

O “considerável saldo credor” de ICMS a que se refere a Impugnante decorre de Autos de Infração quitados no âmbito do Programa de Parcelamento Especial II – PPE II, de Agosto de 2010. Em relação a tais créditos, não há qualquer previsão legal de que possam ser compensados com créditos decorrentes de substituição tributária na entrada de energia elétrica.

Assim, afastada está a pretensão da Impugnante de compensar o ICMS devido no presente feito com os créditos decorrentes de autuações anteriores por ela quitadas.

Importante salientar que o art. 45, inciso I e § 1º ao Anexo XV do RICMS/02, norma geral em matéria de recolhimento de ICMS decorrente de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição tributária, prescreve que o ICMS desta modalidade será recolhido em documento distinto daquele relativo ao recolhimento decorrente das operações próprias.

Ademais, cabe ressaltar que atualmente a Impugnante não possui saldo credor em sua conta corrente e sim, saldo devedor, tendo realizado recolhimentos regulares de ICMS normal ao longo de todas as competências do exercício de 2013.

Assim, afasta-se a pretensão de compensação do ICMS referente ao presente feito em desconformidade com a previsão da legislação tributária.

A Impugnante contesta o percentual dos juros de mora fixado pelo Estado de Minas Gerais para incidência sobre débitos provenientes de tributos em atraso alegando que tal percentual deveria ser exatamente o mesmo dos débitos fiscais federais. Afirma que o índice de correção estadual, de no mínimo 1% (um por cento) ao mês, é superior àquele praticado pela União em relação a seus créditos tributários, qual seja, a Taxa Selic, a qual, em alguns períodos, atinge patamares inferiores a 12% (doze por cento) ao ano.

Observe-se a previsão do art. 1º da Resolução nº 2.880/97, em sua redação original, que dispõe sobre “a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado”:

Art. 1º - Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

§ 1º - Em nenhuma hipótese a taxa de juros de mora prevista no *caput* poderá ser inferior a 1% (um por cento) ao mês.

Ocorre que, com a edição da Resolução nº 4.404/12, restou revogado o § 1º do art. 1º e também o inciso III e o parágrafo único, ambos do art. 5º da Resolução nº 2.880/97, não mais se aplicando o percentual mínimo de juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, passando-se a se aplicar, desde então, a Taxa Selic como referência para tal *mister*. Veja-se o texto da resolução:

**RESOLUÇÃO Nº 4.404, DE 5 DE MARÇO DE 2012
(MG de 06/03/12 e republicada no MG de 07/03/12)**

Altera a Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, e dá outras providências.

(...)

Art. 2º - Ficam revogados os seguintes dispositivos da Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997:

I - o § 1º do art. 1º;

II - o inciso III e o parágrafo único, ambos do art. 5º.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, desde 05/03/12 deixou de existir o piso mínimo de 1% (um por cento) ao mês relativo aos juros de mora incidentes sobre os débitos tributários do Estado de Minas Gerais, passando a se aplicar a Taxa Selic, inclusive quando inferior a 12% (doze por cento) ao ano.

Os cálculos dos juros moratórios realizados pelo Fisco estão de acordo com o arcabouço jurídico acima apresentado e por isso, não merecem qualquer reparo.

A afirmação da Impugnante segundo a qual, desde 19/12/96, deveria o Fisco Estadual aplicar, como fator de correção de seus débitos tributários, o valor da Taxa Selic, mesmo quando inferior a 1% (um por cento) ao mês (fl. 3.564), não encontra qualquer amparo na legislação mineira, a qual deve ser aplicada integralmente ao caso concreto, por força da previsão do art. 110, inciso I do RPTA.

Desse modo, não assiste razão à Impugnante em sua pretensão.

Por outro lado, reclama a Autuada da multa isolada aplicada, entendendo ser ela abusiva e de efeito confiscatório.

Verifica-se que as multas de revalidação e isolada foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm, como referência, valores diversos.

A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte, enquanto a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador 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, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela 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.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A multa de revalidação tem previsão legal e não se sujeita à vedação constitucional de instituição de tributo com natureza de confisco, dado o seu caráter de penalidade, com função repressiva, pelo

não pagamento do tributo no momento devido, e preventiva, para desestimular o comportamento do contribuinte de não pagar espontaneamente o tributo. 2- A taxa SELIC pode ser utilizada como índice de atualização dos créditos e débitos tributários do Estado de Minas Gerais, pagos com atraso, eis que permitida pela Lei Estadual nº 63/1975, com a redação alterada pela Lei Estadual nº 10.562/1991, que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais, devendo incidir a partir de 1º/01/1996, em razão do advento da Lei Federal nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada 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 depreciação 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.

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade na exigência das multas, tampouco qualquer caráter confiscatório.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao Órgão Julgador Administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

Sala das Sessões, 06 de novembro de 2013.

**Maria Vanessa Soares Nunes
Conselheira**