

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

Acórdão: 4.227/14/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000196313-06  
Recurso de Revisão: 40.060135425-37  
Recorrente: 3ª Câmara de Julgamento  
Recorrida: Alcoa Alumínio S/A  
Proc. S. Passivo: Milton Cláudio Amorim Rebouças/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA - ENCARGOS - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatação fiscal de falta de recolhimento de ICMS incidente sobre os encargos relacionados à conexão e utilização de sistemas de transmissão de energia elétrica. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Reformada a decisão anterior.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - NOTA FISCAL - FALTA DE EMISSÃO - ENCARGOS - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatada a falta de emissão de 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. 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. Reformada a decisão anterior.

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades fiscais, no período de 01/01/08 a 31/12/09:

- 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 respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 57, ambos da Lei n.º 6.763/75.

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

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 21.213/13/3ª, pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento.

Mediante declaração na decisão, foi interposto de ofício, pela 3ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

**Do Mérito**

Cumpra de início ressaltar que esta decisão engloba o reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 c/c o parágrafo único do art. 168, todos do RPTA.

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.

Ressalta-se que os fundamentos expostos no voto vencido da Conselheira Maria Vanessa Soares Nunes foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, com adequações de estilo e acréscimos necessários.

A Autuada 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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Nesse 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;

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

Para viabilizar o texto constitucional, o art. 6º da 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 art. 22, § 21 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

§ 21. A responsabilidade prevista no item 5 do § 8º deste artigo será atribuída ao destinatário, situado neste Estado, de petróleo e de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados cuja operação ocorra sem retenção ou com retenção a menor do imposto.

§ 22. Aplica-se, conforme dispuser o regulamento, ao gerador, ao distribuidor ou ao destinatário final de energia elétrica a responsabilidade do pagamento do imposto por substituição tributária, desde a produção ou importação até a última operação que destine a energia a consumidor livre ou a consumidor cativo.

**Efeitos de 30/12/2005 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 20, ambos da Lei 15.956/2005:**

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação. (grifou-se)

Nesse 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.

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 nº117/04**

**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, retrotranscrito, foi alterado pelo Convênio ICMS nº 59/05 que manteve as disposições acima referidas e, posteriormente, pelo Convênio ICMS nº 135/05, que estendeu as obrigações principal e acessória a todos os consumidores conectados 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, foi introduzido 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:

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 ora Recorrida 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 retromencionadas, a ora Recorrida 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 ora Recorrida 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 ora Recorrida 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 ora Recorrida 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).

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Nesse 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 equiparase ao consumidor sempre que retirar energia elétrica da rede básica, devendo, em relação a essa retirada, cumprir as obrigações previstas no art. 53-A.

Ressalte-se que o Regulamento do ICMS, em sintonia com os convênios anteriormente citados, com a Lei Complementar nº 87/96 e com o Código Tributário Nacional – CTN, para não deixar dúvida, dispôs expressamente que, na hipótese de atribuição de responsabilidade ao destinatário pela parcela relativa ao uso e a conexão na rede de distribuição, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, observar-se-á o disposto no Anexo IX do RICMS/02, 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 ora Recorrida 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 veiculada 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 Recorrida, em razão de estar conectada e utilizar a rede de distribuição de energia elétrica como consumidor livre.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à base tributável adotada pela Fiscalização, 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:

- 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 subsequentes:

(...)

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 Recorrida.

Nesse 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:

(...)

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 Recorrida. 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

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

O Anexo XV do 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 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 aos estados, respeitando os ditames da Constituição Federal, das Leis Complementares n°s 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 nesses itens.

Noutra linha de argumentação, a Recorrida carrega aos autos decisões judiciais sobre o tema, objeto do lançamento. Por óbice do art. 110 do RPTA, aprovado

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo Decreto nº 44.747/08, não constituem matéria a ser apreciada pelo Conselho de Contribuintes.

Noutro giro, salienta a Autuada 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 nº 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 ora Recorrida consegue enxergar substancial diferença entre as transferências de energia e aquisição de produtos, ao interpretar o disposto no art. 22 da Lei nº 6.763/75. Os dispositivos, em questão, assim estão redigidos:

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

Segundo a Recorrida, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de passagem, recebe tratamento diferenciado nas operações interestaduais apenas para preservar a partilha do imposto.

Cabe trazer à baila o disposto no §21 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, com a seguinte redação:

Art. 22 (...)

§ 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 Recorrida diz respeito à dispensa de recolhimento do imposto quando a mercadoria adquirida for destinada à comercialização ou industrialização do próprio produto.

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 Recorrida, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ora Recorrida, 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:

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ora Recorrida, 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 Recorrida 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 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 Recorrida 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 ora Recorrida 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.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

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 pela Fiscalização estão de acordo com o arcabouço jurídico acima apresentado e por isso, não merecem qualquer reparo.

A afirmação da Recorrida 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 Recorrida em sua pretensão.

Por outro lado, reclama a ora Recorrida 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 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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. 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.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe dar provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Antônio César Ribeiro e Sauro Henrique de Almeida, que lhe negavam provimento, nos termos da decisão recorrida. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume e, pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. Milton Cláudio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além dos signatários, e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 13 de fevereiro de 2014.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha  
Relator**

T