

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.891/15/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000255446-65  
Impugnação: 40.010137429-81  
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - Usiminas  
IE: 313002022.01-20  
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA – ENERGIA ELÉTRICA.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), ao amparo da não incidência. Os créditos devem ser estornados nos termos do art. 70, inciso II do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – SAÍDA DESACOBERTADA.** Constatada saída desacobertada de energia elétrica por meio de operações realizadas no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE). Não foram emitidas as notas fiscais de saída previstas no art. 53-F, inciso I da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, limitada a 15% (quinze por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º de tal artigo. A penalidade também foi majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, por força do art. 53, § 6º e 7º da referida lei.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, após conferência dos relatórios de pré-fatura do perfil de consumo do agente, relacionadas às operações de compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), no período de janeiro a abril de 2009, das seguintes irregularidades praticadas pela Autuada:

- utilização indevida dos créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no MCP, quando em posição credora na CCEE. A saída posterior da energia elétrica não está sujeita à incidência do imposto, conforme previsão do art. 53-F, § 2º, inciso I da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, razão pela qual o crédito referente à entrada deve ser estornado, nos termos do art. 70,

inciso II do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75;

- saída de energia elétrica comercializada no MCP da CCEE sem a emissão da correspondente Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), contrariando as disposições do art. 53-F, inciso II, § 2º, inciso I da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, limitada a 15% (quinze por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º de tal artigo. Além disso, a exigência também foi majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, § 6º e 7º da referida lei.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 86/101, acompanhada dos documentos de fls. 102/192.

Afirma, em apertada síntese, o que segue:

- a integralidade do crédito tributário está alcançada pela decadência do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), posto que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação e os fatos geradores ocorreram mais de cinco anos antes do lançamento;

- o estorno dos créditos do imposto é indevido, na medida em que o Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que as saídas interestaduais de energia elétrica não são hipótese de operação “não tributada”, mas sim de deslocamento do fato gerador do ICMS para o momento do consumo;

- ao exigir a emissão de notas fiscais na liquidação da energia elétrica na CCEE, o Fisco pretende aplicar a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, publicada em 05 de maio de 2009, para os fatos geradores ocorridos entre janeiro e abril de 2009, em total desrespeito ao princípio da irretroatividade da lei. Salienta que a legislação vigente à época comportava o entendimento de que não era exigida a emissão de notas fiscais sobre as operações com energia elétrica no MCP, razão pela qual deve ser aplicado o art. 100 do CTN;

- a Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 só é aplicável no creditamento indevido decorrente de operação subsequente beneficiada com isenção ou não incidência, o que não é o caso da energia elétrica, conforme entendimento do STF já citado;

- as penalidades aplicadas têm caráter confiscatório e desproporcional, razão pela qual devem ser canceladas;

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 195/223, refuta as alegações da Defesa e argumenta, também em síntese, que:

- o prazo decadencial a ser aplicado é o do art. 173, inciso I do CTN, na medida em que as irregularidades apontadas dizem respeito à falta de recolhimento ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento a menor do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que diminua ou anule a obrigação tributária principal;

- a saída de energia elétrica por meio da CCEE é uma operação não tributada e não um mero deslocamento do fato gerador do ICMS para o momento do consumo, razão pela qual é devido o estorno dos créditos nos termos do regramento constitucional, legal e regulamentar referente à matéria;

- em relação a determinados efeitos tributários (não destaque do ICMS na operação), o Convênio ICMS nº 15/07 equipara as saídas de energia elétrica via CCEE às saídas interestaduais. Salaria que a ausência de estrita correlação dessas saídas com operações posteriores tributadas leva ao estorno dos créditos das entradas da mercadoria;

- no período abrangido no Auto de Infração, a exigência de emissão de notas fiscais de saída no caso de posição credora na CCEE já estava prevista no Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02). A Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 foi publicada apenas para orientar e dirimir dúvidas na aplicação da legislação tributária, não tendo criado a obrigação de emitir documento fiscal nessa situação;

- a Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 é adequada à situação dos autos, posto que a legislação trata as saídas de energia elétrica via CCEE como operações sem destaque do imposto, de forma similar às saídas interestaduais com a mesma mercadoria;

- as multas foram exigidas na exata medida na legislação, não havendo que se falar em confisco ou desproporcionalidade. Aduz que o lançamento é ato administrativo vinculado, nos termos do art. 142, § 2º do CTN, não cabendo ao órgão julgador declarar inconstitucionalidade ou negar aplicação a ato normativo vigor, conforme disposto no art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008;

- apesar de não haver questionamento por parte da Impugnante, a Consulta Interna nº 030/10 afirma que no caso se verificar posição credora na CCEE, a falta de emissão de nota fiscal de saída de energia elétrica caracteriza uma saída desacoberta de mercadoria, sujeitando o contribuinte à Penalidade Isolada do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, na forma exigida no presente Auto de Infração;

- a reincidência está caracterizada às fls. 22, nos termos do art. 53, § 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 229/243, opina, no mérito, pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante argui, com base na regra contida no art. 150, § 4º do CTN, que todo o período autuado (janeiro a abril de 2009) estaria fulminado pela decadência, razão pela qual o Auto de Infração deve ser cancelado.

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

Porém, no presente caso, não houve pagamento (integral) do imposto. Portanto, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido.

Ressalte-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, o qual determina que o prazo de cinco anos se conta a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 20.425/11/1ª, 20.290/13/2ª e 21.275/14/3ª.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2009, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/10, findando-se em 31/12/14. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 10/12/14 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 15/12/14 (fls. 04/05), verifica-se a não ocorrência da decadência do direito de promover o lançamento relativo ao exercício de 2009.

Quanto ao mérito propriamente dito, a autuação versa sobre a constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a abril de 2009, referentes à entrada de energia elétrica posteriormente comercializada na CCEE, além de saída desacobertada dessa mercadoria, em razão da falta de emissão de documento fiscal que acobertasse a operação.

Pelo estorno de crédito, exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Quanto à saída desacobertada, exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, limitada a 15% (quinze por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º de tal artigo e, ainda, majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, § § 6º e 7º da referida lei.

Não procede a alegação da Impugnante de que os estornos seriam indevidos, por haver decisão do STF no sentido que as saídas interestaduais de energia elétrica são hipótese de deslocamento do fato gerador para o momento do consumo e não de operação não tributada.

O tratamento referente aos créditos de ICMS, mormente em relação às hipóteses em que sua utilização é autorizada ou o seu estorno é exigido, é matéria de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

natureza constitucional. O art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CF/88 prevê a anulação do crédito das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída posterior sujeita a isenção ou não incidência:

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

(...)

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

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

(...)

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(Grifou-se).

Em resposta à Consulta de Contribuintes nº 158/07, formulada pela Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais – FIEMG, órgão de representação sindical concernente ao segmento econômico ao qual pertence a Empresa Autuada, a SEF/MG já entendeu que “... o Convênio ICMS 15/2007, ao disciplinar as operações referentes às liquidações no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, procurou se abstrair do tratamento tributário ordinariamente aplicado à hipótese, adotando um regime peculiar. O tratamento dispensado por este Convênio equiparou as saídas e aquisições de energia elétrica relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE às operações interestaduais em relação a determinados efeitos tributários.” (Grifou-se).

Por força do art. 155, § 2º, inciso X da CF/88, as operações interestaduais com energia elétrica não se sujeitam à incidência do tributo:

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

(...)

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

(...)

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

(Grifou-se).

A Lei Complementar nº 87/96, em seus arts. 3º, 20 e 21, apresenta disposições semelhantes no que se refere à não incidência de ICMS sobre as operações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestaduais com energia elétrica e também no que tange à vedação ao crédito de ICMS para as mercadorias objeto de saídas posteriores não tributadas:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

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

(...)

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

(...)

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

(Grifou-se).

Por ocasião de saídas de energia elétrica promovidas por consumidores livres ou autoprodutores no âmbito do MCP da CCEE, em virtude da indeterminação em torno da qualificação dessas operações como internas ou interestaduais, não será exigido o ICMS, nos termos do disposto no art. 53-F, § 2º, inciso I da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

(Grifou-se).

O art. 53-E do mesmo diploma legal preceitua que apenas quando o fornecedor de energia elétrica a comercializar mediante um contrato bilateral, com um destinatário situado no estado de Minas Gerais, haverá destaque de ICMS na nota fiscal de saída:

Art. 53-E. - O agente da CCEE que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica a adquirente localizado neste Estado deverá, relativamente a cada contrato bilateral:

(...)

II - lançar e recolher o imposto devido, no caso de fornecimento a consumidor livre ou a autoprodutor.

Nos demais casos, o que inclui a saída da energia elétrica via CCEE, fica vedado o destaque de ICMS no documento fiscal de saída.

A legislação tributária do Estado de Minas Gerais, por meio do art. 70, inciso II do RICMS/02, reafirma a vedação ao aproveitamento de crédito de ICMS decorrente da entrada de mercadoria que for objeto de saída subsequente alcançada pela isenção ou pela não incidência:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III do *caput* e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

No mesmo sentido, o art. 66, inciso III do RICMS/02 limita o aproveitamento do crédito do imposto de entrada de energia elétrica às situações em que ela é usada ou consumida no estabelecimento:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

Vê-se que há um amplo arcabouço legal, transitando desde a CF/88 até as normas regulamentares internas do estado de Minas Gerais a autorizar o estorno de ICMS na hipótese dos autos.

Por todo o exposto, em razão da ausência de estrita correlação entre as saídas de energia elétrica ora autuadas com operações posteriores tributadas e, ainda, de sua equiparação, para determinados efeitos tributários (não destaque do ICMS), às operações de saída interestadual da mercadoria, correto o estorno de crédito procedido pela Fiscalização.

A Impugnante alega que a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 desrespeita o princípio da irretroatividade, criando obrigação de emissão de documento fiscal para fatos geradores ocorridos antes de sua vigência.

Além disso pede a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN, por entender que ao deixar de emitir nota fiscal para acobertar as saídas de energia elétrica via CCEE, estaria observando a legislação existente à época.

No âmbito tributário, uma instrução normativa apresenta caráter meramente complementar às leis e aos decretos, não tendo o condão de inovar ou modificar o texto da norma que complementa, prestando-se somente a orientar e dirimir dúvidas quanto à correta interpretação da legislação tributária.

A obrigação de emitir documentos fiscais nas saídas de energia elétrica realizadas via CCEE decorre do art. 53-F, inciso I da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02 e existe desde a redação original do dispositivo, trazida pelo Decreto nº 44.441 de 25 de janeiro de 2007:

Redação vigente à época dos fatos geradores

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

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

(Grifou-se).



*Efeitos de 26/01/2007 a 02/08/2007 - Acrescido pelo art. 2º, III, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 44.441, de 25/01/2007:*

*“Art. 53-F. Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE, o agente de mercado da categoria de produção ou de consumo emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, relativamente às diferenças apuradas:”*

*Efeitos de 26/01/2007 a 02/08/2007 - Acrescido pelo art. 2º, III, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 44.441, de 25/01/2007:*

*“I - pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora;*

Havendo a saída de energia elétrica via MCP da CCEE, exsurge imediatamente a obrigação de emitir a correspondente nota fiscal, não se vislumbrando a possibilidade da interpretação dada pela Impugnante ao ordenamento, no sentido de que seria possível se concluir pela dispensa desse documento fiscal, no período anterior à publicação da IN SUTRI nº 03/09. O art. 53-F, supra, não deixa qualquer dúvida quanto à obrigatoriedade.

E não era de se esperar que fosse diferente: obviamente, se o Contribuinte adquire energia elétrica em um contrato bilateral e não a consome integralmente em seu estabelecimento, comercializando o excedente via CCEE, deverá ser emitida a nota fiscal relacionada, nos termos previstos na legislação, sob pena de configurar-se uma saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal.

Dessa forma, sem razão a Impugnante em seu argumento, restando plenamente configurada a exigência de emissão de documento fiscal de saída pelo RICMS/02, inclusive em momento anterior à publicação da IN SUTRI nº 03/09.

Pelas mesmas razões, não há que se falar em aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, como pretende a Impugnante, na medida em que nunca houve dispensa na emissão de nota fiscal de saída da energia elétrica comercializada via CCEE, a qual é expressamente exigida pela legislação desde a publicação do Decreto nº 44.441/07, já transcrito.

A Impugnante afirma que a Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 só é aplicável no creditamento indevido decorrente de operação subsequente beneficiada com isenção ou não incidência, o que não seria o caso dos autos, conforme entendimento do STF.

Pela utilização indevida do crédito referente à parcela da energia elétrica não consumida no estabelecimento e posteriormente comercializada via CCEE, a Fiscalização, além do ICMS e da multa revalidação, exigiu a citada Penalidade Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b”:

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

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50%

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

Como já dito, a operação de saída de energia elétrica via CCEE, por força do disposto no Convênio ICMS nº 15/07 e da resposta da SEF/MG à Consulta de Contribuintes nº 158/07 (com efeitos também para a Impugnante, que integra a entidade consulente), deve receber o mesmo tratamento tributário das operações interestaduais com energia elétrica, ou seja, ser considerada como saída sem incidência do imposto.

O CC/MG já entendeu correta a aplicação da Penalidade Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 no caso de aproveitamento indevido de crédito de energia elétrica posteriormente comercializada na CCEE ao abrigo da não incidência, conforme se vê no Acórdão nº 21.518/14/3ª:

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA. CONSTATADO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS REFERENTES À ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA QUE FOI POSTERIORMENTE COMERCIALIZADA NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE, AO AMPARO DA NÃO INCIDÊNCIA. OS CRÉDITOS DEVEM SER ESTORNADOS NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO II DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XIII, ALÍNEA “B” DA LEI Nº 6.763/75.**  
(GRIFOS ACRESCIDOS).

Portanto, correta a aplicação da penalidade isolada em comento.

A Impugnante alega que as multas de revalidação e isolada, somadas, representam quase 100 (cem) vezes o valor do imposto lançado, o que configura desproporcionalidade e caráter confiscatório. Apresenta jurisprudências do STF no sentido de sua tese.

Verifica-se que as multas 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, 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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 das mesmas.

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. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Apesar de não haver questionamento da Impugnante, é de se notar que a Fiscalização, adequadamente, exigiu a Multa Isolada do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 em razão de a Contribuinte ter deixado de emitir nota fiscal que acobertasse as saídas de energia elétrica via CCEE, descumprindo a exigência do já transcrito art. 53-F, inciso I da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02. A penalidade foi limitada a 15% (quinze por cento) do valor da operação, nos termos previstos no § 2º do referido art. 55, já que se trata de operação amparada por não incidência:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

(...)

§ 2º Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

A Consulta Interna nº 030/10, respondendo a questionamento interno ligado à matéria em discussão no feito fiscal, também corrobora tal entendimento ao estabelecer que:

Assim, a falta de emissão da nota fiscal de saída de energia elétrica no caso de posição credora caracteriza saída de mercadoria desacobertada, sujeitando o contribuinte à penalidade do art. 55, inciso II, da lei nº 6763/75.

A penalidade isolada em comento foi ainda majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, conforme previsão do art. 53, § § 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

A reincidência está configurada com base nas autuações listadas às fls. 22 dos autos, nas quais a multa isolada aplicada foi a mesma, tendo o reconhecimento das infrações ocorrido em prazo inferior aos cinco anos que antecedem os fatos do presente Auto de Infração.

Dessa forma, correta a exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, limitada a 15% (quinze por cento) do valor da operação e majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, § § 6º e 7º da referida lei.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otto Carvalho Pessoa de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Fernando Luiz Saldanha e Regis André.

**Sala das Sessões, 14 de outubro de 2015.**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente / Relator**