

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.985/16/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000343931-19  
Impugnação: 40.010139170-64  
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda  
IE: 313616449.28-82  
Proc. S. Passivo: Thiago Carlos de Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA – TUST/TUSD.** Constatado que a Autuada não recolheu o ICMS devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, contrariando o disposto no art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL – NOTA FISCAL DE ENTRADA – ENERGIA ELÉTRICA.** Constatado 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 do Anexo IX do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 57 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 219, § 1º e 220, inciso X do RICMS/02.

Lançamento precedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido pela conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, no período de 01/01/10 a 31/12/10, contrariando o disposto no art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02.

Além disso, a Autuada também deixou de emitir nota fiscal de entrada concernente à referida conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, desrespeitando a exigência do inciso I do § 1º do citado art. 53-A.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada capitulada no art. 57 da mencionada lei c/c 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. 402/425, anexando os documentos de fls. 427/525.

Alega, em apertada síntese, que:

- a insistência do Fisco do estado de Minas Gerais em lavrar Autos de Infração para cobrança de ICMS sobre valores pagos a título de TUSD, bem como sua manutenção pelo CC/MG, representa clara violação à jurisprudência dos tribunais superiores e aos princípios da moralidade administrativa, da isonomia e da segurança jurídica;

- o direito do Fisco de constituir o crédito tributário referente ao período de 01/01/10 a 15/10/10 estaria decaído, por força do disposto no art. 150, § 4º do CTN;

- o equivocado entendimento do Fisco pela incidência de ICMS sobre os encargos de conexão e utilização do sistema de transmissão decorre da antiga “estrutura vertical” do setor de energia elétrica, em que uma única concessionária detinha o monopólio para a exploração dos serviços de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica. Salienta que tal estrutura foi alterada pela Medida Provisória nº 144/03, posteriormente convertida na Lei Federal nº 10.848/04;

- os encargos pagos pela conexão e utilização das linhas de transmissão não integram o custo da operação de fornecimento de energia elétrica, pois remuneram uma atividade paralela, com natureza complementar ao fornecimento de energia elétrica, sendo esse o entendimento da jurisprudência pacífica do STJ. Por essa razão, o art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02 não deve ser aplicado pelo Fisco;

- a aplicação concomitante da multa de revalidação e da multa isolada não encontra amparo na legislação, pois ambas estão alicerçadas no mesmo fato, qual seja, o descumprimento de obrigação principal;

Requer, ao final, a procedência da impugnação com consequente exclusão total do crédito tributário.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 544/568, refuta todas as alegações da defesa e argumenta, também em síntese, que:

- a regra de decadência a ser aplicada no presente caso é aquela prevista no art. 173, inciso I do CTN, já que se trata de lançamento de ofício, previsto no art. 149 do mesmo diploma legal, referente a irregularidades tributárias apuradas pelo Fisco;

- a transmissão por redes de alta tensão é equivalente, para a energia elétrica, do serviço de transporte das demais mercadorias, pois leva a energia de um ponto (geração) a outro (consumo). Assim, trata-se de um custo direto que integra o valor global da energia elétrica consumida, sendo alcançado pela tributação do ICMS. Salienta que tal exigência encontra amparo na CF/88, na Lei Complementar nº 87/96, no Convênio ICMS nº 117/04 e na legislação interna de Minas Gerais;

- ao aduzir que o dispositivo legal que exige o recolhimento de ICMS sobre a conexão e uso do sistema de transmissão não merece subsistir, a Autuada reconhece sua existência na legislação e a prática da infração apontada pelo Fisco, limitando-se a questionar a norma jurídica referente à situação;

- o art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da Lei Complementar nº 87/96 inclui as “demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas” na base de cálculo do ICMS, evidenciando que os encargos cobrados dos destinatários, relativos à conexão e uso dos sistemas de transmissão, incluem-se no custo de aquisição da energia elétrica;

- o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) informa que o transporte até o estabelecimento do adquirente faz parte do custo de aquisição da mercadoria ou da matéria prima;

- o TJMG já decidiu pela incidência do ICMS sobre a parcela dos encargos de energia elétrica no Processo nº 1.0024.05.781839-5/001(1), assim como o CC/MG ratificou o mesmo entendimento no Acórdão nº 3.781/11/CE;

- o fato de o adquirente celebrar contratos distintos – um para a energia elétrica propriamente dita e outro para a transmissão – decorre de determinação legal que rege o setor elétrico, com intuito de mera praticidade operacional, ficando a incorporação dos encargos de conexão e transmissão ao custo da energia elétrica como responsabilidade “a posteriori” do adquirente;

- a obrigação acessória de emissão de nota fiscal de entrada referente à conexão e uso do sistema de transmissão, não questionada pela Autuada, está amparada na Cláusula Primeira, § 1º, incisos I e II do Convênio ICMS nº 117/04, assim como no art. 53-A, § 1º, incisos I e II do Anexo IX do RICMS/02;

- a aplicação concomitante da multa de revalidação e da multa isolada encontra amparo no art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75.

Requer a procedência do lançamento.

#### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 576/592, opina pela procedência do lançamento.

---

#### ***DECISÃO***

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

A Impugnante alega que o crédito tributário referente ao período de 01/01/10 a 15/09/10, data da notificação da lavratura do Auto de Infração, estaria decaído por força do disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

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 pela Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Porém, no presente caso, não houve pagamento (integral) do imposto, posto que a Autuada nem chegou a efetuar o lançamento do tributo devido, na medida em que aproveitou indevidamente créditos pela entrada de energia elétrica. 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.

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, 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.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) também vem decidindo no sentido de se aplicar, para o aproveitamento indevido de créditos, o prazo decadencial do art. 173, inciso I do CTN, qual seja, 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

EDCL NO AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG  
(2010/0112996-4) RELATOR : MINISTRO HUMBERTO  
MARTINS EMBARGANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A  
ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E  
OUTRO(S) EMBARGADO : ESTADO DE MINAS GERAIS  
PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E  
OUTRO(S)

### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. AUSÊNCIA DE QUALQUER UM DOS VÍCIOS ELENCADOS NO ART. 535 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE EFEITOS INFRINGENTES.

1. CONFORME CONSIGNADO NO ACÓRDÃO EMBARGADO, A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/11, findando-se em 31/12/15. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 14/09/15 e que o Sujeito Passivo foi intimado em 15/09/15 (fls. 05 - verso), verifica-se a não ocorrência da decadência do direito de promover o lançamento relativo ao exercício de 2010.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação ao mérito propriamente dito, a autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido pela conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, no período de 01/01/10 a 31/12/10, contrariando o disposto no art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02.

Além disso, a Autuada também deixou de emitir nota fiscal de entrada concernente à referida conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, desrespeitando a exigência do inciso I do § 1º do citado art. 53-A.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada capitulada no art. 57 da mencionada lei c/c arts. 219, § 1º e 220, inciso X do RICMS/02.

A Impugnante alega que a insistência do Fisco em lavrar Autos de Infração para exigir a TUSD representaria clara “violação” à jurisprudência dos tribunais superiores e aos princípios da moralidade administrativa, da isonomia e da segurança jurídica.

Aduz, ainda, que os encargos de conexão e utilização das linhas de transmissão não integram o custo do fornecimento de energia elétrica, razão pela qual o art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02 não deve ser aplicado pelo Fisco.

Porém, razão não lhe assiste.

As exigências fiscais veiculadas no Auto de Infração têm como suporte legal a Constituição Federal, a LC nº 87/96, a Lei nº 6.763/75 e os Convênios ICMS, os quais se aplicam a todas as unidades da Federação.

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

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”;

(Grifou-se)

Neste sentido, a LC nº 87/96, cumprindo seu papel constitucional de norma de complemento à Constituição, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Em outra análise, prescreve o art. 9º da LC 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.

(Grifou-se)

Neste sentido, 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 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.

(Grifou-se)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONVÊNIO ICMS 117/04

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 116ª reunião ordinária, realizada em Foz do Iguaçu, PR, no dia 10 de dezembro de 2004, tendo em vista o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

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, (...)

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 que na emissão da nota fiscal fossem consignadas a base de cálculo, a alíquota e o 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.

(...)

§ 1º O consumidor de energia elétrica 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:

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;

(Grifou-se)

Importante assinalar que a Autuada preenche os requisitos necessários para ser classificada como consumidor livre, no sentido de atender às prescrições do Convênio ICMS nº 117/04. Portanto, ao contrário do que afirma a Impugnante, o art. 53-A do RICMS/02 não está a alterar a regra matriz de incidência do ICMS para criar novas hipóteses de incidência, mas, pelo contrário, retira sua validade e suporte lógico de toda a estrutura do ordenamento jurídico acima exposta que, em última instância, tem como matriz a Constituição Federal.

De fato, na presente situação, nota-se que a Impugnante subverte a lógica da estrutura hierárquica do ordenamento jurídico brasileiro, ao pretender afastar a incidência do ICMS sobre os custos de conexão ao sistema elétrico, competência de cunho constitucional, com base em legislação infraconstitucional.

As competências tributárias foram distribuídas entre os Entes Federativos pela Constituição Federal de 1988, que ao tempo de sua promulgação, em 05/10/88, entregou aos Estados a competência para tributar as operações com energia elétrica.

Àquele tempo, a energia elétrica era um monopólio estatal, no qual todas as fases do fornecimento (geração, transmissão e distribuição) eram remuneradas de forma monômica, em um único valor denominado genericamente como “tarifa de energia elétrica”.

Desse modo, o estado recebeu da CF/88 a competência para tributar, por meio do ICMS, não a “geração de energia elétrica”, como pretende fazer crer a Impugnante, mas sim o “fornecimento de energia elétrica”, nele incluído suas três fases, quais sejam, geração, transmissão e distribuição.

No entanto, com a chamada “desverticalização” do sistema elétrico brasileiro, iniciada por meio da Lei Federal nº 9.074/95 e ultimada pela Medida Provisória nº 144/03 (posteriormente convertida na Lei Federal nº 10.848/04), optou-se por um modelo de separação entre as fases de geração, transmissão e distribuição da energia elétrica, no qual os grandes produtores e consumidores poderiam negociar sua energia elétrica livremente no mercado.

Para o chamado “consumidor cativo”, vinculado à distribuidora que detém a concessão para a distribuição da energia elétrica em sua região, não houve alteração, pois este continuou recebendo uma única cobrança, emitida por essa distribuidora, englobando os custos de geração, transmissão e distribuição, além dos impostos incidentes na operação.

Lado outro, a mudança na legislação criou a figura dos “consumidores livres”, definição na qual se enquadra a Autuada. Tais agentes de mercado, geralmente grandes consumidores, passaram a deter autorização para adquirir sua energia de qualquer unidade geradora ou comercializadora, situada em qualquer parte do país.

No entanto, as fases de transmissão e distribuição de energia são monopólios naturais, sendo executadas por uma única concessionária em cada local, posto que não há sentido em se construir várias linhas de transmissão ou distribuição paralelas, para atender a uma mesma região.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, apesar de o consumidor livre poder contratar a geração com qualquer produtor do país, a transmissão e a distribuição necessariamente serão prestadas pela concessionária de sua região.

Como consequência desse novo arranjo do sistema energético, no qual mais de uma empresa passou a estar envolvida em um único fornecimento de energia elétrica a consumidor final, necessário foi “desmembrar” a antiga “tarifa de energia elétrica” em partes menores, que passaram a remunerar cada um dos agentes envolvidos nesse processo, da seguinte forma:

- FASE DE GERAÇÃO: remunerada por meio da Tarifa de Energia (TE), acordada livremente em contratos bilaterais firmados entre a geradora de energia elétrica e o consumidor livre. Tais contratos são registrados na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), para efeitos de acerto final, já que o consumo sempre pode ser maior ou menor do que aquele contratado;

- FASE DE TRANSMISSÃO: remunerada por meio da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST), de acordo com a quantidade de energia elétrica que transitou pela Rede Básica (tensão superior a 230 Kv), com destino ao consumidor livre, nos casos em que esse consumidor está ligado diretamente a tal Rede Básica (grandes consumidores que possuem sua própria subestação de rebaixamento de tensão);

- FASE DE DISTRIBUIÇÃO: remunerada por meio da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), de acordo com a quantidade de energia elétrica que transitou pela rede de distribuição de baixa tensão, com destino ao consumidor livre, nos casos em que esse não possui sua própria subestação de rebaixamento de tensão.

Pelo exposto, nota-se que a competência entregue ao estados pela CF/88 para tributar o fornecimento de energia elétrica, que era única, foi posteriormente subdividida por legislação infraconstitucional em TE, TUST e TUSD, as quais, em conjunto, representam exatamente a mesma tarifa única de energia elétrica objeto da competência constitucional.

Ademais, ressalte-se que a maioria esmagadora dos usuários do sistema energético são “consumidores cativos”, os quais pagam uma tarifa única de energia elétrica no valor integral da operação, englobando TE, TUST, TUSD e tributos incidentes, utilizando-se um único documento, a Nota Fiscal de Energia Elétrica, popularmente conhecida como “conta de luz”.

Dispensar aos consumidores livres tratamento tributário diverso daquele dado aos consumidores cativos fere frontalmente o princípio da isonomia tributária, expressamente previsto no *caput* do art. 5º e art. 150, inciso II, ambos da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Assim, vê-se sem maior esforço que albergar a tese da Impugnante, no sentido de que o estado só tem competência para tributar a TE, seria permitir, de forma transversa e inconstitucional, que uma norma constitucional fosse alterada por meio de legislação infraconstitucional, entendimento inadmissível sob a ótica técnica, pois subverte completamente a estrutura hierárquica do ordenamento jurídico brasileiro.

Não se retira uma competência constitucional por meio de lei, como pretende a Autuada.

Eventual alteração na competência tributária, matéria de natureza eminentemente constitucional, somente pode se dar por meio de emenda constitucional, respeitado o processo legislativo específico e o quórum privilegiado determinados para tal na própria CF/88, o que não ocorreu no presente caso.

Por fim, é de ressaltar que a jurisprudência dos tribunais superiores não pode ser “violada” pelo Fisco, como afirma a Impugnante em sua peça de defesa, na medida em que as decisões proferidas por tais tribunais não têm caráter vinculante e não criam qualquer obrigação de abstenção futura à Administração Pública (salvo as súmulas vinculantes do STF), não havendo que se falar em violação dos princípios da moralidade administrativa, da isonomia ou da segurança jurídica, como dito na Peça de Defesa.

Cabe ao Fisco, em vislumbrando a ocorrência, pelo menos em tese, de infração à legislação tributária, lavrar o adequado e fundamentado lançamento para exigência do tributo que entende devido, nos termos do art. 142 do CTN, restando ao contribuinte irresignado, o direito de questionar administrativa ou judicialmente o Auto de Infração correspondente. E isso foi exatamente o que ocorreu no presente caso.

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.

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:

(...)

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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo;

(Grifou-se)

(...)

§ 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, exigindo-se inclusive a emissão de nota fiscal de entrada referente a tais encargos, obrigação acessória que também foi descumprida pela Impugnante, ensejando a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 57 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 219, § 1º e 220, inciso X do RICMS/02:

Art. 219. A infração para a qual não haja penalidade específica será punida com multa de 500 (quinhentas) a 5.000 (cinco mil) UFEMG, observado o disposto no artigo seguinte.

§ 1º A multa de que trata o *caput* deste artigo será calculada em função do valor da prestação de serviço, da operação ou da mercadoria a que se referir a infração, ou, na falta deste, com base no valor total das saídas de mercadorias do estabelecimento ou das prestações de serviços, no mês em que tenha ocorrido a infração.

(...)

Art. 220. A multa prevista no artigo anterior será aplicada, tendo por base os valores previstos nos §§ 1º e 2º do referido artigo, sob o seguinte critério:

(...)

X - valores superiores a 100.000 (cem mil) UFEMG: multa de 5.000 (cinco mil) UFEMG

Neste sentido, a base de cálculo para as operações com energia elétrica foi definida pelo art. 13, inciso VIII e parágrafo 1º, inciso I, da LC 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;

(Grifou-se)

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 todas as demais despesas ou encargos cobrados do destinatário, conforme prescreve objetivamente o art. 13, inciso VIII e § 1º da LC nº 87/96 acima descrito.

Ora, vê-se então claramente que, ao contrário do alegado pela Autuada, não há nova hipótese de incidência tributária. O fato gerador ocorre integralmente, porém há dois sujeitos passivos na consequência normativa. 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 à mesma quando da apuração do ICMS/ST pela empresa geradora de energia elétrica.

O art. 43 do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, 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;

(Grifou-se)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Grifou-se)

A alegação da Autuada, no sentido de que a conexão e a utilização das linhas de transmissão representam atividades paralelas à operação de fornecimento de energia elétrica, e de que o próprio legislador ordinário determinou que os encargos pagos pela utilização de sistemas de transmissão devem ser cobrados em Nota Fiscal separada e não na mesma Nota Fiscal de aquisição de energia elétrica, partem de um equivocado pressuposto: o de que a separação de parcelas que compõem a base de cálculo da operação atestaria que tais parcelas não seriam parte integrante desta mesma base de cálculo.

O fato de o adquirente efetuar contratos distintos, um para a energia elétrica e outro para a transmissão/conexão, somente ocorre para atender determinação legal que rege o setor elétrico.

O que se tem, na verdade, é o fato de que, por conveniência da legislação do setor elétrico, parcela da base de cálculo das operações de compra de energia elétrica por consumidor livre (substituição tributária) ficou a cargo do destinatário da energia, especialmente a parcela referente ao valor total pago a todas as empresas transmissoras pela conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica.

Além disso, tal parcela referente à complementação do pagamento do imposto, de responsabilidade do destinatário, por força de lei, deve ser integralmente incorporada à base de cálculo da operação.

Isso se dá dessa forma por questão puramente prática: o valor total pago a todas as transmissoras/conectoras pela conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica é consolidado pelo ONS – Operador Nacional do Sistema em uma só pessoa: o adquirente. Assim, fica mais prática a complementação do pagamento do imposto pelo destinatário (uma só pessoa, em oposição aos responsáveis pela transmissão/conexão, que são pessoas diferentes).

Conclui-se, portanto, que a legislação tributária mineira, editada dentro da competência tributária atribuída ao estado, respeitando os ditames da Constituição Federal, da LC nº 87/96, do CTN e dos Convênios ICMS, confirma plenamente o trabalho realizado neste Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não há que se falar em não aplicação do art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02 ao presente caso e muito menos em “violação” à jurisprudência de tribunais superiores ou de princípios da natureza administrativa em razão da lavratura do presente Auto de Infração, restando correta a inclusão dos encargos de conexão e uso do sistema de transmissão na base de cálculo do ICMS Energia Elétrica e sem razão a Autuada em seus argumentos.

Noutra linha de argumentação, a Impugnante carrega aos autos decisões do TJMG sobre o tema objeto do lançamento, afirmando que a matéria se encontra pacificada em seu favor nesse Tribunal. Apresenta ainda algumas posições doutrinárias a respeito do tema que sustentariam sua tese da tributação da energia elétrica apenas pelo custo da mesma (geração), sem acréscimo de encargos setoriais e despesas de transmissão.

Tanto as decisões quanto as doutrinas apresentadas, não obstante se colocarem de forma contrária ao disposto no art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02, não constituem matéria a ser apreciada pelo Conselho de Contribuintes, por força do óbice contido no art. 182 da Lei nº 6.763/75:

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

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

Não obstante o entrave acima mencionado, não custa reproduzir decisão do TJMG sobre a matéria com posicionamento favorável à tese do Fisco, demonstrando que a situação não se encontra pacificada nos Tribunais. Eis a ementa:

NÚMERO DO PROCESSO: 1.0024.05.781839-5/001(1)

RELATOR DO ACÓRDÃO: EDUARDO ANDRADE

DATA DO JULGAMENTO: 13/03/2007

DATA DA PUBLICAÇÃO: 27/03/2007

EMENTA: TRIBUTÁRIO - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - CONTRATO DE FORNECIMENTO - CONSUMIDOR LIVRE - FATO GERADOR - VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO NEGOCIADA. DIREITO À COBRANÇA RETROATIVA DE PARCELAS DO ICMS, INCIDENTE SOBRE A TUSD, PAGAS PELA CONCESSIONÁRIA E NÃO LANÇADAS, OPORTUNAMENTE, NAS FATURAS MENSAIS. O ICMS DEVE INCIDIR SOBRE O VALOR TOTAL DA ENERGIA ELÉTRICA QUE TENHA SAÍDO DA LINHA DE TRANSMISSÃO E SIDO DISPONIBILIZADA AO ESTABELECIMENTO USUÁRIO, PARA SEU CONSUMO E RESERVA, PELA QUAL SE PAGA TARIFA ESPECIAL, PRÉ-ESTABELECIDADA, RECONHECIDA A ATIVIDADE DA CONTRATANTE, COMO 'CONSUMIDOR LIVRE', SEGUNDO NEGÓCIO CELEBRADO ENTRE ELE E A CONCESSIONÁRIA. DE SE RECONHECER O DIREITO À COBRANÇA RETROATIVA DO 'CONSUMIDOR LIVRE' DE PARCELAS DO ICMS INCIDENTE SOBRE

A TUSD - TARIFAS DO SISTEMA DE USO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA - NÃO LANÇADAS, OPORTUNAMENTE, NAS RESPECTIVAS FATURAS MENSAS DO USUÁRIO, MAS, EXTEMPORANEAMENTE RECOLHIDAS PELA CONCESSIONÁRIA, AOS COFRES ESTADUAIS, SOBRETUDO PORQUE NÃO ACRESCIDOS, NA COBRANÇA REGRESSIVA, OS JUROS E MULTA DE MORA.

(GRIFOU-SE)

Noutro giro, a Impugnante questiona a aplicação concomitante da multa de revalidação e da multa isolada, afirmando que tal situação não encontra amparo na legislação, já que ambas estão alicerçadas no mesmo fato, qual seja, o descumprimento de obrigação principal.

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 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)

Desta 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, 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 INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<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, restando correta a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Thiago Carlos de Carvalho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Ivana Maria de Almeida e Derc Fernando Alves Martins Leme.

**Sala das Sessões, 27 de abril de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator**