

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.672/17/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000640143-37
Impugnação: 40.010142425-91
Impugnante: Alcoa Alumínio S/A
IE: 518027950.00-03
Proc. S. Passivo: Eliana Mulina Munhoz/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA - TUST/TUSD. Constatada a falta de recolhimento do ICMS devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica, 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, § 1º, 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, incisos V, VII e X do RICMS/02.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2012, incidente sobre a parcela integrante da base de cálculo da energia elétrica referente ao uso do sistema de transmissão e conexão, conforme previsto no art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02, bem como sobre a falta de emissão da nota fiscal de entrada mensal, relativa à referida conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica.

São exigidos o ICMS, a 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 o disposto nos arts. 219, § 1º e 220, incisos V, VII e X do RICMS/02.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.886/1.932, juntando documentos às fls. 1.933/1.941 e requer, ao final, a improcedência do lançamento.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 1.944/1.963, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG emite seu parecer (fls. 1.967/1.991), no qual opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida; e quanto ao mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovar se a energia elétrica é indispensável na produção do alumínio e se ela tem contato físico com a alumina durante o processo industrial.

Para tanto formula os quesitos de fls. 1.931 e indica, ainda, assistente técnico de seu interesse.

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

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15).

A prova requerida tem a ver com a alegação constante dos itens “4” e “5” da Peça de Defesa (fls. 1.914/1.918), em que a Autuada discorre sobre a industrialização da energia no processo produtivo, concluindo pela dispensa do recolhimento do imposto nos termos do inciso III do art. 3º da Lei Complementar nº 87/96.

Conforme descrição constante anteriormente do sítio eletrônico da Autuada (hoje retirada) e já transcrita nos Acórdãos nºs 20.273/11/1^a e 19.650/12/2^a deste CC/MG, no processo produtivo a “bauxita é misturada a uma solução de soda cáustica e moída, obtendo-se uma mistura pastosa densa. Essa mistura segue para os digestores para cozimento. Nessa fase, ocorre a formação do aluminato de sódio, composto instável obtido a partir da reação entre a soda cáustica e o hidróxido de alumínio”.

“Após decantação, filtragem e redução da temperatura da solução, ocorre em equipamentos chamados de precipitadores a precipitação ou cristalização do hidróxido de alumínio, que é o reverso da reação da digestão, ou seja, o hidróxido de alumínio dissolvido no licor retorna à fase sólida em forma de cristais de hidróxido de alumínio.”

“O hidróxido de alumínio segue, então, para o forno de calcinação, que é processo de retirada da água e cristalização do hidróxido de alumínio, transformando-o em óxido de alumínio.”

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

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

A principal conclusão desta exposição é a de que a energia elétrica utilizada neste processo deve ser considerada como insumo energético na produção do alumínio, não passando a integrá-lo, não sendo, portanto, destinada a comercialização nem a industrialização do próprio produto.

O art. 28 da Lei nº 14.699/03 alterou a redação do art. 5º, § 1º, item “4”, da Lei nº 6.763/75 para determinar que o imposto incide sobre “a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sabendo-se que a comercialização ou a industrialização do próprio produto não ocorrem no caso ora em exame, a alegação de inconstitucionalidade na exigência de ICMS trazida pela defesa não encontra amparo neste Conselho, por força do óbice contido no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Para corroborar o exposto acima, a legislação tributária mineira conta, ainda, com a Instrução Normativa SLT nº 01/03, editada no intuito de orientar a Fiscalização e contribuintes quanto à correta interpretação a ser dada aos dispositivos legais:

Art. 1º - Incide o ICMS sobre a entrada no território mineiro de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Parágrafo único - Para efeito do disposto no caput, entende-se por industrialização a operação em que os mencionados produtos sejam empregados como matéria-prima e da qual resulte petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados ou energia elétrica.

Logo, a realização de prova pericial é desnecessária, em face das questões mencionadas, uma vez que não há transformação da energia, mas sim a sua utilização na redução do óxido de alumínio para obtenção do alumínio metálico.

Assim, decide-se pelo indeferimento do pedido de perícia, nos termos do art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a”, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

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

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2012, incidente sobre a parcela integrante da base de cálculo da energia elétrica referente ao uso do sistema de transmissão e conexão, conforme previsto no art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02, bem como sobre a falta de emissão da nota fiscal de entrada mensal, relativa à referida conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: AIAF (fls. 1.885), Auto de Infração (fls. 02/04), Relatório Fiscal (fls. 09/11) e os Anexos 1 a 6 (fls. 08/1.884).

O trabalho foi desenvolvido com base na análise dos documentos e livros fiscais e contábeis, além de arquivos eletrônicos de envio obrigatório ao Fisco.

A Impugnante centra sua defesa em cinco pontos básicos, a saber: (1) inexistência de fato gerador na transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular; (2) não inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) 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 TUST em guia apartada, impedindo a compensação com créditos acumulados.

O primeiro ponto discutido pela defesa repousa na alegação de que a maior parte da energia elétrica consumida é produzida pela própria empresa em sua filial de Santa Catarina, inexistindo fato gerador do ICMS na transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, nos termos da Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e que, em relação à ínfima parcela de energia elétrica adquirida de terceiros, o fato gerador ocorre no momento da geração, não havendo que se falar em inclusão na base de cálculo do tributo de quaisquer acréscimos decorrentes de contratação de serviços de terceiros para transmissão e distribuição da energia elétrica. Cita doutrinas e jurisprudências na tentativa de embasar seu entendimento.

Cabe trazer à baila a legislação que trata do assunto.

As exigências fiscais veiculadas no Auto de Infração têm como suporte legal a Constituição Federal, a Lei Complementar nº 87/96, Lei nº 6.763/75 e convênios ICMS, que são normas cogentes para todas as unidades da Federação.

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

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;

Neste sentido, a Lei Complementar nº 87/96 cuidou da matéria objeto dos autos 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 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.

(Grifou-se)

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:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

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

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

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

(...)

§ 21 - A responsabilidade prevista nos itens 5 e 6 do § 8º deste artigo será atribuída ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

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

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CONVÊNIO ICMS nº 117/04

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

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

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

O diploma legal descrito foi alterado pelo Convênio ICMS nº 59/05, que manteve as disposições anteriormente referidas, e posteriormente pelo Convênio ICMS nº 135/05, que estendeu as obrigações principal e acessória a todos os consumidores conectados à rede básica, aos quais continuou equiparado o autoprodutor que dela retira energia:

CONVÊNIO ICMS nº 135/05

(Efeitos de 21.12.05 a 31.10.10)

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

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

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

(...)

Com base no referido convênio e suas alterações, introduziu-se no art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02 a responsabilidade do consumidor conectado à rede básica,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 - 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;

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

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

Assim, para efeito de aplicação das normas jurídicas retro mencionadas, a Autuada é uma consumidora livre, pois compra energia elétrica junto a qualquer fornecedor, estando conectada à 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 em um único valor denominado, genericamente, como “tarifa 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 esta 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.

Nesse 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 a 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 o poder de 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 desses 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 muito 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 nele incluído suas três fases, quais sejam, geração, transmissão e distribuição, e não apenas sobre a sua geração.

Assim, com a chamada “desverticalização” do sistema elétrico brasileiro, 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 esta 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 executados por uma única concessionária em cada local, posto que não há sentido em se constituir várias linhas de transmissão ou distribuição paralelas, para atender uma mesma região.

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: remuneração 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 à tal Rede Básica (consumidores que possuem sua própria subestação de rebaixamento de tensão);

- FASE DE DISTRIBUIÇÃO: remunerada por meio da Tarifa do 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.

Diante do exposto, nota-se que a competência entregue aos 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, ressalta-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, exigindo o ICMS apenas sobre a TE, fere frontalmente o princípio da isonomia tributária, expressamente previsto no *caput* do art. 5º e art. 150, inciso II, ambos da CF/88.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 de distribuição de competências tributárias fosse alterada por meio de legislação infraconstitucional, entendimento inadmissível sob a ótica técnica, pois subverte completamente a estrutura hierárquica do ordenamento jurídico brasileiro.

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

Importa registrar, ainda, que este fato não constitui matéria a ser apreciada pelo Conselho de Contribuintes, por força do óbice contido no já citado art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, no entanto, salienta-se que o entendimento no sentido de que tais decisões judiciais estão a albergar tese que modifica competência constitucional tributária por meio de legislação infraconstitucional.

Portanto, sem razão a Autuada quando afirma que a incidência do ICMS não obedeceu à regra constitucional. Todo o ordenamento jurídico transcrito, fundamento do presente 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 é a entrada, no território do estado destinatário (art. 2º, § 1º, inciso III da LC nº 87/96).

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 12, dispôs sobre o momento da ocorrência do fato gerador (aspecto temporal), *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, 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.

Cumprе trazer excertos da manifestação fiscal pertinentes à questão:

(...)

Disse Ives Gandra da Silva Martins que a “geradora e o comprador devem considerar como fato gerador do ICMS o local da disponibilidade de energia, de acordo com o ajustado nos contratos. Por conseguinte, como se trata de um bem móvel, por ficção legal, essas considerações levam a compreender o fato da entrega da mercadoria no ponto de conexão como decisivo critério de imputação temporal da operação tributável que, assim, ter-se-á fictamente por acontecida neste instante, considerando-se então ocorrido o fato gerador do imposto e existente seus efeitos.”

Como já é pacífico que a energia elétrica é considerada um bem móvel, por ficção legal “mercadoria” (conceito já pacificado nos tribunais), portanto, inerente aos atos de circulação econômica e certeza quanto à possibilidade de transporte da mesma, o seu transporte pode, tecnicamente, ser definido como transmissão pela utilização de fios e cabos das respectivas redes, compondo este uso, como outros encargos, o valor da mercadoria, ou seja, da energia elétrica.

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

Não há dúvida de que o disposto acima está a tratar do aspecto temporal do fato gerador, isto é, o momento em que se considera finalizado, realizado, ou seja, quando da entrada no território deste Estado de energia elétrica oriunda de outra unidade da Federação.

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

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

(...)

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

(...)

6) a empresa de outra unidade da Federação que gere, distribua ou comercialize energia elétrica, com destino a adquirente situado neste Estado e não destinada à industrialização ou comercialização, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou a importação até a última operação,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final.

(Grifou-se)

Frise-se que, em decorrência do Convênio ICMS nº 117/04, o art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02 prescreve a responsabilidade do consumidor de energia elétrica conectado à rede básica pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica.

Relativamente ao autoprodutor de energia elétrica, dispõe o Anexo IX do RICMS/02 pela sua equiparação ao consumidor que retira energia elétrica da rede básica:

Art. 53-C - Para os efeitos do disposto nos arts. 53-A e 53-B desta Parte, o autoprodutor equipara-se ao consumidor sempre que retirar energia elétrica da rede básica, devendo, em relação a essa retirada, cumprir as obrigações previstas no art. 53-A.

Ressalte-se que o RICMS/02, em sintonia com os convênios anteriormente citados, com a Lei Complementar nº 87/96 e com o Código Tributário Nacional - CTN – para não deixar dúvida, dispôs expressamente que na hipótese de atribuição de responsabilidade ao destinatário pela parcela relativa ao uso e a conexão na rede de distribuição, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, observar-se-á o disposto no Anexo IX – que são as regras gerais de substituição tributária atualmente em vigor. Veja-se:

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

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

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

(Grifou-se)

Assim, 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, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “b”).

A alegação de que o Convênio ICMS nº 117/04 é norma inconstitucional, sem amparo no do § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/88, não encontra amparo na legislação de regência da matéria. O citado convênio está em conformidade com a legislação que lhe autorizou a publicação, não se vislumbrando possibilidade de afastar as exigências tributárias do Auto de Infração, mormente em razão da vedação prevista no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, correta a responsabilidade tributária atribuída à Autuada, em razão de estar conectada e utilizar a rede básica de transmissão de energia elétrica na condição de consumidor livre.

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

Art. 53-A.

(...)

§ 1º.

(...)

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; (Grifou-se)

A legislação atual, dispondo sobre o regime de substituição tributária, como regra geral, prevê no art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, que todos os encargos cobrados do destinatário serão incluídos na base de cálculo do imposto:

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

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.

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 encargos e despesas cobrados do destinatário, conforme dispõe o art. 13, inciso VIII e § 1º, da Lei Complementar nº 87/96, acima descrito.

O art. 43 do RICMS/02 confirma o exposto anteriormente:

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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)

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, deve ser incorporada à integralidade da referida base de cálculo.

Conclui-se, portanto, que a legislação mineira, editada dentro da competência tributária atribuída ao estado, respeitando os ditames da Constituição Federal, das Leis Complementares nºs 87/96 e 24/75, do CTN e de convênios ICMS, confirma plenamente o trabalho realizado no Auto de Infração, afastando, por consequência, a argumentação trazida pela Impugnante.

Acrescenta-se que não procede o entendimento da Impugnante de que o estado de Minas Gerais reconheceu a inconstitucionalidade e a ilegalidade da cobrança de ICMS sobre os encargos em questão, mediante publicação da Lei nº 20.540/12, pela qual autoriza o Poder Executivo “a dispensar o pagamento de ICMS, multas e juros relativos aos encargos de conexão e à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição - TUSD - no fornecimento de energia elétrica”, conforme seu art. 12, inciso III.

Insta destacar que a dispensa de pagamento de imposto pelo Sujeito Ativo, somente ocorre nas situações em que há incidência do imposto. Portanto, nas situações em que não tem incidência de imposto, não há que se falar em dispensa de seu pagamento.

Ademais, cumpre esclarecer que, conforme o Decreto nº 46.197/13, que regulamenta a remissão prevista no inciso III do art. 12 da Lei nº 20.540/12, uma das condições estabelecidas para a fruição da referida dispensa é o reconhecimento, pela adquirente de energia elétrica, de que há incidência de ICMS sobre os encargos de conexão e sobre a TUSD, o que confirma a motivação do presente trabalho (exigência de ICMS sobre conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica):

Decreto nº 46.197/13

Art. 2º Fica dispensado o pagamento de crédito tributário, de responsabilidade do adquirente de energia elétrica, relativamente ao ICMS e multas e juros decorrentes, incidente sobre os encargos de conexão e sobre a TUSD no fornecimento de energia elétrica, até 31 de dezembro de 2013, desde que o adquirente, conforme o caso:

I - reconheça a incidência do ICMS sobre os encargos de conexão e sobre a TUSD no fornecimento de energia elétrica, renunciando ao direito sobre o qual se fundam ou se fundariam as ações judiciais contestando a exigência;

II - renuncie, juntamente com seu advogado, à cobrança de eventuais honorários de sucumbência;

III - assumam a responsabilidade pelas custas e despesas processuais, quitando-as integralmente no prazo assinalado pelo juízo;

IV - desista de impugnações, defesas e recursos apresentados no âmbito administrativo relacionados com a exigência.

(Grifou-se)

Noutra linha de argumentação, aponta a Impugnante que uma parcela considerável da energia elétrica se refere à transferência de energia de produção própria, produzida em sua unidade situada em Piratuba/SC.

Em face disso, entende que está configurada a transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, o que descaracterizaria a ocorrência do fato gerador, nos termos da Súmula nº 166 do STJ.

Entretanto, 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 nº 166 não se aplica a tal situação, uma vez que a entrada da energia elétrica faz surgir um fato gerador novo, com tributação integral em prol do estado que a recebe.

Salienta-se que recente decisão do CC/MG, contra a própria Recorrida, produziu o Acórdão nº 4.227/14/CE, publicado em 23/04/14, que corrobora o exposto.

Mais que isso, a despeito de pertencerem a um mesmo titular, cada um dos seus estabelecimentos é autônomo, nos termos do § 3º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96.

Cabe registrar que aprove ao legislador definir o conceito de “estabelecimento” como a unidade a partir da qual há de se aferir não só a ocorrência do fato gerador do imposto, como também, por consequência, o cumprimento das obrigações principal e acessórias.

A Impugnante 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. Afirma que o referido artigo trata de maneira diferente as operações com lubrificantes e combustíveis das realizadas com energia elétrica. 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 Impugnante, 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 Gerais, situação que não se amolda ao caso ora em análise.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Observa-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 se tratar de aquisição ou recebimento de energia em transferência de outro estabelecimento do mesmo titular.

A Impugnante alega, ainda, que a energia elétrica é matéria prima do processo de industrialização de alumínio, não sendo possível a inclusão das Tarifas de Uso dos Sistemas de Transmissão (TUST) ou de Distribuição (TUSD) na base de cálculo do imposto.

Diz a Impugnante que não se discute que a energia elétrica se destina ao processo industrial para obtenção de alumínio e defende a dispensa de recolhimento do imposto quando a mercadoria adquirida for destinada à comercialização ou industrialização do próprio produto.

Entretanto, reporta-se à fundamentação posta por ocasião da abordagem sobre o pedido de realização de prova pericial, quando se concluiu pelo emprego da energia elétrica como insumo energético na produção do alumínio, não passando a integrá-lo, não sendo, portanto, destinada à comercialização nem à industrialização do próprio produto.

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 o direito à 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(...)

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

Quanto ao Acórdão nº 3.722/11/CE, citado algumas vezes pela Impugnante em sua peça de defesa, registra-se que se trata de uma decisão isolada, que expressa o entendimento daqueles que integravam a Câmara Especial do CC/MG naquele momento e que, por ausência de qualquer norma nesse sentido, não tem o condão de vincular os posicionamentos posteriores relativos à mesma matéria.

Dessa forma, ao contrário do que pretende a Contribuinte, não há nenhuma norma que imponha a cristalização da jurisprudência do CC/MG em seu benefício, cabendo aos membros atuais do CC/MG julgar a matéria de acordo com seu entendimento a respeito da legislação em vigor na data da ocorrência dos fatos geradores do tributo em discussão.

Cumprе mencionar que em decisões recentes deste CC/MG, em relação à esta matéria, em diversos PTAs, inclusive da própria Impugnante, as exigências fiscais foram confirmadas, como se pode verificar, a título de exemplos, nos Acórdãos 22.065/16/3ª, 21.985/16/3ª, 4.701/16/CE, 4.634/16/CE, 4.227/14/CE.

Nenhuma razão assiste à Impugnante, ainda, quanto aos argumentos de que a empresa possui considerável saldo credor em sua escrita contábil de ICMS e, portanto, o valor autuado deveria ter sido abatido da conta corrente correspondente, entendendo se tratar de uma ofensa ao princípio da não cumulatividade.

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. Observa-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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

C - disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...)

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

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

O Anexo VIII do RICMS/02 se dedica a regular 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.

Importante salientar que o art. 45, inciso I e § 1º do Anexo XV do RICMS/02, norma geral em matéria de recolhimento de ICMS decorrente de substituição tributária, prescreve que o ICMS dessa modalidade será recolhido em documento distinto daquele relativo ao recolhimento decorrente das operações próprias.

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

Corretas, portanto, as exigências fiscais.

No tocante à Multa Isolada, esta foi capitulada no art. 57 da Lei nº 6.763/75:

Art. 57 - As infrações para as quais não haja penalidade específica serão punidas com multa de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

500 (quinhentas) a 5.000 (cinco mil) UFEMGs, nos termos de regulamento.

Trata o presente caso da chamada delegação legislativa, quando o Poder Legislativo transfere ao Poder Executivo a possibilidade de legislar sobre determinada matéria, obviamente por decreto.

Essa providência revela-se coerente diante da impossibilidade de uma lei abarcar todo o universo de deslizos cometidos pelos contribuintes. Daí a razão da existência de norma sancionatória manejada pelo Poder Executivo, capaz de produzir os efeitos da generalidade e abstração, mas passível de abarcar uma série de irregularidades.

Cumprindo o texto legal, o Poder Executivo regulamentou a norma nos arts. 219 e 220 do RICMS/02 com a seguinte redação:

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.

§ 2º. Na impossibilidade de aplicação do disposto no parágrafo anterior, a multa será calculada em função do valor das saídas de mercadorias do estabelecimento ou das prestações de serviços, no mês anterior àquele em que a infração tenha sido cometida, ou, na falta desse valor, com base em montante arbitrado, relativamente a operações ou prestações realizadas em igual período, observado, para tanto, o disposto no artigo 54 deste Regulamento.

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:

I - valores até 20.000 (vinte mil) UFEMG: multa de 500 (quinhentas) UFEMG;

II - valores acima de 20.000 (vinte mil) e até 30.000 (trinta mil) UFEMG: multa de 1.000 (mil) UFEMG;

III - valores acima de 30.000 (trinta mil) e até 40.000 (quarenta mil) UFEMG: multa de 1.500 (mil e quinhentas) UFEMG;

IV - valores acima de 40.000 (quarenta mil) e até 50.000 (cinquenta mil) UFEMG: multa de 2.000 (duas mil) UFEMG;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - valores acima de 50.000 (cinquenta mil) e até 60.000 (sessenta mil) UFEMG: multa de 2.500 (duas mil e quinhentas) UFEMG;

VI - valores acima de 60.000 (sessenta mil) e até 70.000 (setenta mil) UFEMG: multa de 3.000 (três mil) UFEMG;

VII - valores acima de 70.000 (setenta mil) e até 80.000 (oitenta mil) UFEMG: multa de 3.500 (três mil e quinhentas) UFEMG;

VIII - valores acima de 80.000 (oitenta mil) e até 90.000 (noventa mil) UFEMG: multa de 4.000 (quatro mil) UFEMG;

IX - valores acima de 90.000 (noventa mil) e até 100.000 (cem mil) UFEMG: multa de 4.500 (quatro mil e quinhentas) UFEMG;

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

Parágrafo único. Na determinação da faixa de valor, serão desprezadas as frações da UFEMG para apuração da multa aplicável.

No caso presente, a incidência da penalidade considerou o montante do mês, por força da regra dos arts. 53-A e 53-C do Anexo IX e art. 72 do Anexo XV, ambos do RICMS/02, que exigem a emissão do mencionado documento, contemplando toda a apuração do mês.

Correta, portanto, também a penalidade isolada aplicada.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

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;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 03/08/17. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. O Conselheiro Wagner Dias Rabelo (Revisor) apresentará voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 22 de agosto de 2017.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente**

**Alexandre Périssé de Abreu
Relator**

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.672/17/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000640143-37	
Impugnação:	40.010142425-91	
Impugnante:	Alcoa Alumínio S/A	
	IE: 518027950.00-03	
Proc. S. Passivo:	Eliana Mulina Munhoz/Outro(s)	
Origem:	DF/Poços de Caldas	

Voto proferido pelo Conselheiro Wagner Dias Rabelo, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG.

O que se discute neste processo, é o alcance do termo *industrialização* com o único propósito de se aplicar ou não o instituto da substituição tributária do ICMS nas operações interestaduais, relativas a energia elétrica, bem como a exigência de recolhimento do ICMS devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica, nos termos do disposto no art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02.

Antes de mais nada, deve ser feita uma leitura minuciosa dos ditames legais pertinentes à matéria, a começar pela Constituição Federal, que em seu art. 155, parágrafo 2, inciso X, alínea "b", assim estabelece:

Constituição Federal

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

(...)

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

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

X - não incidirá:

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

Fica claro, embora não seja este o ponto que diretamente se discute no processo, que a operação interestadual com os produtos arrolados na alínea "b", retro, é alcançada pela imunidade do ICMS, não cabendo, desta feita, ao estado do remetente, qualquer receita deste tributo. O que se discute, a bem da verdade, é a aplicação ou não do instituto da substituição tributária do ICMS, bem como do art. 53-A, no Anexo IX,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do RICMS/02, nas operações interestaduais com estes produtos, tendo o estado do destinatário como beneficiário da receita total deste tributo.

Exercendo a competência que lhe foi atribuída pela Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar nº 87/96, assim estabelece em seu art. 2º, § 1º, inciso III:

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. (Grifou-se).

O mesmo diploma legal, em seu art. 3º, inciso III, também prevê:

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; (grifou-se).

Por fim, com o propósito de regulamentar a parte final do art. 2º, § 1º, inciso III, retrotranscrito, ("cabendo o imposto ao estado onde estiver localizado o adquirente."), o diploma legal em questão estabelece o que segue:

Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

(...)

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:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

§ 2º - Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente. (grifou-se).

A polêmica que se trava neste processo, como já abordado, diz respeito à abrangência do termo *industrialização*, previsto nos dispositivos aqui transcritos.

Por sua vez, nenhuma polêmica, como não poderia deixar de ser, se criou com relação ao termo *comercialização*. De fato é uma situação bem definida, onde o produto recebido terá como destino uma nova saída (venda, transferência, doação, dentre outros), no mesmo estado em que foi adquirido (não sofrerá qualquer tipo de mudança, seja esta física ou química).

Já que trata-se de utilização final do produto, é importante abordar as situações previstas nas legislações pertinentes, em particular a do ICMS.

Quando trata-se de processo de aquisição de mercadoria, é de responsabilidade do destinatário informar ao remetente o uso final que será dado a ela. Uma informação, por exemplo, para *uso e/ou consumo próprio*, quando deveria ser para *industrialização*, custará a inclusão do IPI, se devido, na base de cálculo do ICMS, onerando, desta feita, a operação de forma indevida.

Portanto, em obediência ao princípio da não cumulatividade previsto na Constituição, mas, ao mesmo tempo, respeitando o limite do crédito físico imposto pela legislação do ICMS, quais seriam as situações de destino final da mercadoria que norteiam a incidência dos tributos indiretos, em particular do ICMS, bem como de sua recuperação ou não no destinatário? São eles:

Uso e/ou Consumo Próprio - Divide-se em duas situações, a saber: Na primeira, como *Consumo Próprio*, tem-se materiais adquiridos para satisfazer a necessidade da empresa fora do seu processo produtivo. Por exemplo: os materiais destinados às áreas administrativas, de manutenção, dentre outros. Na segunda, como *Uso Próprio*, tem-se máquinas, equipamentos, aparelhos, que na maioria das vezes, se destinam ao ativo imobilizado da empresa;

Comercialização - Alcança toda e qualquer mercadoria que irá sofrer uma nova saída (venda, doação, transferência, entre outros), no estado em que foi adquirida;

Industrialização - Definida pela legislação do IPI e recepcionada pela legislação do ICMS, no RICMS/02, art. 222, inciso II, que congrega 5 tipos, a saber:

Art. 222 (...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento);

Portanto, sendo a *industrialização* um gênero, e os seus 5 tipos, espécies, quando as legislações pertinentes à matéria em discussão, retrotranscritas, dispõem que as operações interestaduais com energia elétrica, quando destinada à *industrialização* ou à *comercialização*, estarão desobrigadas do recolhimento do ICMS/ST, por intermédio do instituto da substituição tributária, tem-se que no caso da *industrialização*, que é o que se discute neste processo, todas as 5 espécies, vão estar, obrigatoriamente, alcançados pela dita desoneração.

No caso da lide, a Autuada adotou como premissa lógica e correta que o produto recebido teria como destino o seu processo produtivo. Neste momento, para aplicar a correta desoneração do ICMS/ST, foi por este invocada a espécie *transformação*, do gênero *industrialização*, conforme descrito na alínea "a", retrotranscrita.

A *industrialização*, a partir da *transformação*, alcança toda e qualquer mercadoria que tenha como destino o processo produtivo da empresa, dele participando, ora como item que irá agregar o produto final a ser elaborado (matéria-prima, embalagem, dentre outros), ora como item auxiliar, imprescindível ao processo, que pode ou não manter contato com o produto em elaboração, e, ainda, que ao final de sua participação, agregue ou não o produto final (produto intermediário).

Feitas estas considerações, passa-se a avaliar, na prática, cada uma das situações apresentadas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O destinatário definindo que a mercadoria terá como fim o *seu uso e/ou consumo próprio* - nenhuma dúvida relativa à incidência dos tributos indiretos terá o remetente. Caberá, sim, ao destinatário definir, internamente, dentro do enfoque que foi dado acima, se a mercadoria se destinará ao seu *consumo próprio* ou ao seu *uso próprio*. Sendo para *consumo próprio* não haverá a recuperação do ICMS. Por sua vez, se for para *uso próprio*, poderá ou não haver a recuperação deste imposto.

O destinatário definindo que a mercadoria terá como fim a *comercialização*, da mesma forma, nenhuma dúvida terá o remetente para emissão da nota fiscal, bem como o destinatário para definir sobre a recuperação ou não do ICMS.

O destinatário definindo que a mercadoria terá como fim a *industrialização*, seguindo o mesmo entendimento dos itens anteriores, o remetente irá processar, sem qualquer problema, a emissão de sua nota fiscal. O gênero *industrialização*, de forma una, é utilizado para nortear o emitente da nota fiscal quanto à incidência dos tributos na operação, assim como, para nortear o destinatário quanto à recuperação ou não destes tributos.

Seria possível parar por aqui, caso não tivesse sido "instituído", por parte do estado, um "segundo gênero e espécie, ao mesmo tempo, de industrialização", somente aplicável às operações interestaduais com combustíveis, lubrificantes, derivados ou não de petróleo e energia elétrica.

Na visão do estado, nas operações interestaduais, com combustíveis, lubrificantes, derivados ou não de petróleo e energia elétrica, a industrialização apregoada pelos ditames legais acima, para fins de incidência do ICMS/ST, pelo mecanismo do instituto da substituição tributária, bem como pela exigência do ICMS nos termos do art. 53-A, do Anexo IX, do RICMS/02, deve ser entendida como sendo aquela que será exercida pelo destinatário sobre o próprio produto adquirido (energia elétrica), e não como sendo aquela que será exercida pelo destinatário, como no caso da lide, em seu processo produtivo como insumo ou produto intermediário, e do qual resultará outros produtos (espécie, *transformação*).

Nos termos da legislação do estado de Minas Gerais, tal condição passou a figurar na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02, a partir de 07/08/03, conforme a seguir:

Lei nº 6.763/75

Art. 7º O imposto não incide sobre:

III - a operação que destine a outra unidade da Federação petróleo, lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e energia elétrica quando destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

RICMS/02

Art. 5º O imposto não incide sobre:

IV - a operação que destine a outra unidade da Federação petróleo, lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou energia elétrica, quando destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sem dúvida, trata-se de uma inovação que não encontra guarida em nenhum dos diplomas legais acima, senão veja-se:

Novamente, o que diz a Lei Complementar nº 87/96:

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;" (grifou-se).

(...)

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:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

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.

(...)

§ 2º - Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente." (grifou-se)."

Veja que em nenhum momento o legislador se preocupou em criar uma situação específica (que se fosse criada, não seria, nem de longe, um novo gênero de industrialização como quer fazer valer o estado) para o destino industrialização, nas operações, interestaduais, com energia elétrica. Se essa fosse a sua vontade, certamente o inciso III, do art. 3º, teria recebido a seguinte redação:

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

Na sequência dos fatos, o § 2º, do art. 9º, define, claramente, que o regime da substituição tributária, na operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica, em relação às operações subsequentes, será aplicado, somente, quando o destinatário for consumidor final.

Ora, processo industrial de uma empresa é aquele onde se desenvolve as suas atividades produtivas. Não cabe aqui diferenciá-lo da forma como o estado está a entender, ou seja: a industrialização prevista para o destinatário de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, assim como energia elétrica, em operação interestadual, deve ser entendida, mesmo que não contemplada em nenhuma legislação hierarquicamente superior, como sendo a do próprio produto, enquanto que a industrialização prevista para o destinatário de quaisquer outros produtos, em operação interestadual, que não os acima citados, deve ser entendida como sendo a exercida sobre os insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem), que dará origem a um novo produto, como no caso da lide.

Assim, no momento que o gênero industrialização deve ser considerado como sendo único para definir tanto a incidência dos tributos na operação por parte do remetente, quanto a recuperação ou não do ICMS por parte do destinatário, não pode o Estado, com o seu entendimento, criar uma discrepância de ordem tributária, que culminará com a seguinte situação:

- o remetente, mesmo sabendo que a energia elétrica será utilizada pelo destinatário em seu processo produtivo (no caso dos autos, diretamente nos fornos de redução do alumínio, onde se originará o metal em seu estado líquido), definirá o destino final como sendo para uso e/ou consumo próprio do destinatário, o que ensejará, por parte desse (destinatário), a incidência do ICMS pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica, nos termos do disposto no art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02.

E o destinatário, como fica após receber a mercadoria tributada nas condições acima? Uma vez que o destino final foi definido como sendo para consumo próprio do destinatário, somos forçados a concluir que o crédito do ICMS jamais poderá ser feito.

Concluindo, por determinação do estado, que contraria, totalmente, as legislações pertinentes à matéria, hierarquicamente superiores à sua, tem-se sempre nas operações interestaduais com energia elétrica, a ser utilizada como insumo pelo destinatário, a seguinte situação:

-destino final a ser considerado pelo remetente: uso e/ou consumo próprio, incidindo, portanto, o ICMS/ST, bem como o ICMS pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica, nos termos do disposto no art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- destino final a ser considerado pelo destinatário: industrialização, com direito a crédito.

É ou não é uma inovação sem qualquer respaldo das legislações que tratam da matéria?

Apenas para exemplificar uma situação em que o ICMS/ST, assim como a incidência do ICMS pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica, nos termos do disposto no art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02, seria devido numa operação interestadual com os referidos produtos, suponha que a empresa, do exemplo acima, comprando óleo combustível para ser utilizado em empilhadeiras e veículos assemelhados.

Em obediência ao princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal, mas respeitando o limite do crédito físico imposto pela legislação do ICMS, haverá nesta operação a tributação do ICMS/ST e também do ICMS pela conexão sem comportar, entretanto, a sua recuperação por parte do destinatário. Neste caso, remetente e destinatário estarão determinando, conforme a legislação pertinente prevê, um único destino final para a mercadoria, ou seja, consumo próprio.

Finalizando, tem-se a situação em que o estado de Minas Gerais, na ânsia de garantir uma receita (discutível, se for levado em consideração que, por ser insumo no destinatário, o respectivo ICMS poderá ser recuperado), enveredou-se pelo caminho mais difícil para buscar a tributação do ICMS, a partir de um segundo "gênero" de industrialização, não previsto em nenhuma das legislações pertinentes.

Certo seria, após fiscalização no destinatário, definir se os produtos aqui tratados, adquiridos em operação interestadual, foram destinados, de fato, ao seu processo produtivo. Detectada qualquer impropriedade neste sentido, ou seja, o produto foi remetido sem qualquer tributação do ICMS, por se destinar ao processo produtivo do destinatário, quando, na verdade, teria este se destinado ao seu uso e/ou consumo próprio, seria cobrado o ICMS não recolhido na operação, com os devidos acréscimos legais.

Entretanto, embora as razões acima expostas estejam suportadas na legislação federal (hierarquicamente superior), nós Conselheiros, por força do art. 110 do RPTA, somos impedidos de negar aplicação de ato normativo, no caso da lide, dos arts. 7º, inciso III, da Lei nº 6.763/75 e 5º, inciso IV do RICMS/02, bem como do art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02, razão pela qual, somente por esse impedimento, votei pela procedência do lançamento.

Sala das Sessões, 22 de agosto de 2017.

Wagner Dias Rabelo
Conselheiro