

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.338/17/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000430234-42  
Impugnação: 40.010140544-93  
Impugnante: Alcoa Alumínio S/A  
IE: 518027950.00-03  
Proc. S. Passivo: Milton Cláudio Amorim Rebouças/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA – RECONHECIMENTO PARCIAL.** Comprovado nos autos que se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional relativo ao período anterior a 23/05/11.

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

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

**Decadência reconhecida parcialmente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação trata de falta de recolhimento do ICMS, no período de janeiro a maio de 2011, incidente sobre a parcela integrante da base de cálculo da energia elétrica relacionados à conexão e uso do sistema de transmissão, como 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.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 825/890, requerendo, ao final, a improcedência do lançamento.

O Fisco, em Manifestação de fls. 917/938, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência total do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 946/970, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência do lançamento.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar do Pedido de Perícia**

De acordo com os quesitos de fls. 889/890, pretende a Impugnante a realização de prova pericial para comprovar que a energia elétrica é indispensável na produção do alumínio e que ela tem contato físico com a alumina durante o processo industrial.

A prova requerida tem a ver com a alegação constante dos itens “5” e “6” da Peça de Defesa (fls. 860/864), em que a Impugnante discorre sobre a utilização da energia elétrica no processo produtivo do alumínio, 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 20.273/11/1ª e 19.650/12/2ª deste CC/MG, no processo produtivo a “bauxita é misturada a uma solução de soda cáustica e moída, obtendo-se uma mistura pastosa densa. Essa mistura segue para os digestores para cozimento. Nessa fase, ocorre a formação do aluminato de sódio, composto instável obtido a partir da reação entre a soda cáustica e o hidróxido de alumínio”.

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

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

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

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

A principal conclusão dessa exposição é a de que a energia elétrica utilizada nesse processo deve ser considerada como insumo energético na produção do alumínio.

Desse modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento sem causar nenhum tipo de prejuízo a Impugnante.

Assim, indefere-se o 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 trata de falta de recolhimento do ICMS, no período de janeiro a maio de 2011, incidente sobre a parcela integrante da base de cálculo da energia elétrica referente ao uso do sistema de transmissão e conexão, como 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.

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

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período anterior a 23/05/11, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Em decisão de 19/10/10, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestou-se pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. 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.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

#### ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR)."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

Porém, a decisão ora destacada foi levada novamente a apreciação, em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTU SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO REsp 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATU GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRg NOS ERESp. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTU.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTU APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSU ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, as exigências do Auto de Infração relativas ao período anterior a 23/05/11 encontram-se fulminadas pela decadência, nos termos do disposto no art. 150, § 4º do CTN.

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

1) inexistência de fato gerador na transferência de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte;

- 2) não inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) na base de cálculo;
- 3) utilização da energia elétrica como matéria-prima na produção do alumínio;
- 4) diferentes normas sobre a aplicação da substituição tributária 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.

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

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

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

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

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

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

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

A inviabilidade da tributação encontra-se na inexistência de relação jurídica que determine a retenção/recolhimento do ICMS por substituição tributária por ocasião da entrada, no estabelecimento da Defendente, de energia elétrica proveniente de distribuidoras e centrais geradoras localizadas em outros estados da Federação, tendo em vista o disposto no art. 18, inciso IV do Anexo XV do RICMS/02, segundo o qual:

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

(...)

IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Por consequência, não há que se falar em adicional.

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

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

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

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

Para aclarar a condição de insumo/matéria-prima da energia elétrica no caso da Impugnante, tem-se que o processo de industrialização da alumina e transformação em alumínio contempla a prévia industrialização da energia elétrica.

Nessa operação ocorre, indubitavelmente, a modificação da natureza da energia elétrica que é diretamente utilizada como insumo energético para eletrólise, obtendo, desse processo de industrialização, o alumínio.

Conforme se extrai das informações dos autos, o óxido de alumínio é levado às cubas eletrolíticas, das quais se obtém o alumínio metálico, por meio do processo de redução, que consiste em extrair o metal do óxido.

A cuba eletrolítica constitui-se basicamente de um anodo de carbono, um catodo (alumino fundido e blocos de carbono) e o eletrólito (ou banho) de criolita fundida no qual é dissolvido o óxido de alumínio.

A reação total, decorrente da passagem da corrente elétrica, que ocorre na cuba, consiste na redução do óxido de alumínio, liberando o alumínio metálico que é depositado no catodo, e na oxidação do carbono do anodo devido ao oxigênio liberado no processo.

Portanto, está claro, ocorre ali um processo de eletrólise, pelo qual o óxido de alumínio se decompõe em alumínio (AL) e oxigênio (O), da mesma forma que a água (H<sub>2</sub>O) se decompõe em hidrogênio (H) e oxigênio (O) pela adição de energia elétrica provocando uma reação química.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA – ENCARGOS. IMPUTAÇÃO FISCAL DE QUE A AUTUADA NÃO RECOLHEU O ICMS INCIDENTE SOBRE OS ENCARGOS RELACIONADOS À CONEXÃO E UTILIZAÇÃO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6763/75. REFORMADA A DECISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RECORRIDA PARA CANCELAR AS EXIGÊNCIAS FISCAIS, POR NÃO RESTAR CARACTERIZADA NOS AUTOS A INFRAÇÃO APONTADA NO AUTO DE INFRAÇÃO.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - ENERGIA ELÉTRICA - ENCARGOS. IMPUTAÇÃO FISCAL DE QUE A AUTUADA DEIXOU DE EMITIR NOTA FISCAL DE ENTRADA RELATIVAMENTE ÀS OPERAÇÕES DE CONEXÃO E USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, NOS TERMOS DO ART. 53-A, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO I, ANEXO IX DO RICMS/02. EXIGÊNCIA DA PENALIDADE ISOLADA CAPITULADA NO ART. 57 DA LEI Nº 6763/75 C/C OS ARTS. 219, § 1º E 220, INCISO X DO RICMS/02. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA PARA CANCELAR A EXIGÊNCIA FISCAL, POR NÃO RESTAR CARACTERIZADA NOS AUTOS A INFRAÇÃO APONTADA NO AUTO DE INFRAÇÃO.

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO POR UNANIMIDADE E PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 23/05/11, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Vencidos, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Alexandre Périssé de Abreu, que não a reconheciam. No mérito, pelo voto de qualidade, quanto às exigências remanescentes, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Alexandre Périssé de Abreu, que o julgavam procedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Milton Cláudio Amorim Rebouças e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 22 de fevereiro de 2017.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente / Relator**

GR/D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.338/17/2 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000430234-42	
Impugnação:	40.010140544-93	
Impugnante:	Alcoa Alumínio S/A	
	IE: 518027950.00-03	
Proc. S. Passivo:	Milton Cláudio Amorim Rebouças/Outro(s)	
Origem:	DF/Poços de Caldas	

Voto proferido pelo Conselheiro Marco Túlio da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/01/11 a 31/05/11, devido sobre os encargos relacionados à conexão e utilização do sistema de transmissão de energia elétrica, 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.

O voto vencedor entendeu, em preliminar, por indeferir o pedido de perícia, com o que me alinho.

Quanto à prejudicial de mérito, reconheceu a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 23/05/11, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Entretanto, entendo que no caso não há de se falar em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período anterior a 23/05/11, com aplicação do disposto no §4º do art. 150 do 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 pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

Porém, no presente caso, não houve pagamento do imposto, posto que a Autuada nem chegou a efetuar o lançamento do tributo devido, na medida em que deixou de recolher o ICMS incidente na entrada de energia elétrica adquirida na condição de consumidor livre.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I, do CTN, o qual determina que o prazo de cinco anos se conta a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos n<sup>os</sup> 20.425/11/1<sup>a</sup>, 20.290/13/2<sup>a</sup>, 21.275/14/3<sup>a</sup> e 21.785/15/3<sup>a</sup>.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/12, findando-se em 31/12/16. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 26/04/16 e que o Sujeito Passivo foi intimado em 23/05/16 (fls. 08), verifica-se a não ocorrência da decadência do direito de promover o lançamento da multa isolada relativa ao exercício de 2011.

Superada a abordagem da decadência e vencedor o voto que a reconheceu, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período anterior a 23/05/11, no mérito, quanto às exigências remanescentes, o voto vencedor entendeu pela improcedência do lançamento, sendo esse entendimento, também, ponto de divergência.

Quanto ao mérito a Impugnante centra sua defesa em cinco pontos básicos, a saber:

- (1) inexistência de fato gerador na transferência de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte;
- (2) não inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de 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.

As exigências fiscais veiculadas no Auto de Infração têm como suporte legal a Constituição Federal, Lei Complementar n<sup>o</sup> 87/96, Lei n<sup>o</sup> 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;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Destacou-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;**

(Destacou-se)

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 acima 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: (Grifou-se)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

b - a alíquota aplicável;

c - o destaque do ICMS;

Importante assinalar que a Autuada preenche os requisitos necessários para ser classificada como 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.

Importante salientar que 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 monômnia, 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 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 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.

Pelo 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

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

(Grifou-se)

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.

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estados federados para tributar todo o processo de fornecimento de energia elétrica, e não somente a geração.

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 do fato gerador é a entrada da mercadoria no território do estado destinatário, como previsto no art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96.

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

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

(...)

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

(Grifou-se)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(Grifou-se)

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 pelo conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica:

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

Relativamente ao autoprodutor de energia elétrica, dispõe o Anexo IX do RICMS/02 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 equiparase ao consumidor sempre que retirar energia elétrica da rede básica, devendo, em relação a essa retirada, cumprir as obrigações previstas no art. 53-A.

Ressalte-se que o 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, sem razão a Impugnante quando alega que não há respaldo normativo válido para atribuir responsabilidade à adquirente e Autuada. 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 ADCT, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Infração, mormente em razão da vedação prevista no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Portanto, correta a responsabilidade tributária atribuída à Autuada, em razão de estar conectada e utilizar a rede básica de transmissão 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.

(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.

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.

(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 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.

Ora, vê-se então claramente que não há nova hipótese de incidência tributária, como quer fazer crer a Impugnante. O fato gerador ocorre integralmente, porém há dois sujeitos passivos na consequência normativa. O que há é a inclusão, na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

base de cálculo da energia elétrica, da parcela relativa aos encargos do sistema de transmissão quando da apuração do ICMS/ST por parte do destinatário da mercadoria.

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

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

(...)

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

(Grifou-se)

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

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), 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. Por força legal, tal parcela compõe a base de cálculo do imposto.

Conclui-se, portanto, que a legislação mineira, editada dentro da competência tributária atribuída ao estado, respeitando os ditames da Constituição Federal, das Leis Complementares n<sup>os</sup> 87/96 e 24/75, do CTN e de convênios ICMS,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

confirma plenamente o trabalho realizado neste Auto de Infração, afastando, por consequência, a argumentação trazida pela Impugnante.

Noutro giro, a Impugnante carrega aos autos decisões judiciais sobre o tema objeto do lançamento. Muito embora reconhecidamente desfavoráveis ao Fisco mineiro, não constituem 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.

Saliente-se, no entanto, o entendimento no sentido de que tais decisões judiciais estão a albergar tese que modifica competência constitucional tributária por meio de legislação infraconstitucional.

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 a Autuada 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.

Não obstante o citado Acórdão nº 3.722/11/CE ter acolhido a tese de que energia elétrica seria matéria-prima utilizada no processo de industrialização, e não um mero insumo energético, deve-se salientar 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.

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. 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.

(Destacou-se)

Segundo a Impugnante, a obrigação de recolhimento do imposto somente existe quando houver empresa em outra unidade da Federação (diversa da empresa mineira) e um adquirente no estado de Minas Gerais, hipótese que não teria ocorrido na transferência de energia elétrica que se analisa.

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 constitucional do imposto.

Observe-se que o § 21 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 atribui responsabilidade ao destinatário da energia elétrica, não importando a situação jurídica do remetente:

§ 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. (Grifou-se)

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.

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

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

Como bem reconhecido pela Defesa, com a edição da Lei nº 14.699/03 restou explicitado que a energia elétrica deve ser destinada à comercialização ou industrialização dela própria para que adquira 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 comercialização ou à industrialização do próprio produto; (Grifou-se)

Assim, eventuais discussões sobre a inconstitucionalidade do dispositivo encontram óbice para exame nesta Casa, por força da previsão normativa do já citado art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Relativamente à industrialização da própria energia elétrica na obtenção do alumínio 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, e não como parte integrante do alumínio, não sendo, portanto, destinada à comercialização nem à industrialização do próprio produto.

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

Noutra toada, a Impugnante questiona a cobrança da TUST em guia apartada, afirmando se tratar de uma ofensa ao princípio da não cumulatividade, visto que ela possui substancial saldo credor em sua conta corrente fiscal.

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

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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”. (Grifou-se)

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, o que não é o caso.

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

Assim, afasta-se a pretensão de compensar o ICMS referente ao presente feito com o saldo credor acumulado pelo Contribuinte, na medida em que o pleito não encontra amparo nas hipóteses do Anexo VIII do RICMS/02.

A Impugnante contesta o percentual dos juros de mora fixado pelo estado de Minas Gerais para incidência sobre débitos provenientes de tributos em atraso, alegando que tal percentual deveria ser o mesmo dos débitos fiscais federais.

Afirma que o índice de correção estadual, de no mínimo 1% (um por cento) ao mês, é superior àquele praticado pela União em relação a seus créditos tributários, qual seja, a Taxa Selic, índice que em alguns períodos atinge patamares inferiores a 12% (doze por cento) ao ano.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

(...)

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

I - o § 1º do art. 1º;

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

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

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

A afirmação da Impugnante segundo a qual, desde 19/12/96, deveria o Fisco Estadual aplicar como fator de correção de seus débitos tributários o valor da Taxa Selic, mesmo quando inferior a 1% (um por cento) ao mês, não encontra qualquer amparo na legislação mineira, a qual deve ser aplicada integralmente ao caso concreto, por força da limitação do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, exhaustivamente citada ao longo dessa peça.

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

Noutra toada, reclama a Impugnante das multas aplicadas, entendendo serem elas abusivas e de efeito confiscatório.

Verifica-se que as multas de revalidação e isolada foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte, enquanto a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória de emitir nota fiscal referente à TUST.

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

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

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

"Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada".

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

**EMENTA:** MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não há vício na cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos na legislação, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco.

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

**EMENTA:** DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

**EMENTA:** DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal.

Assim, com os fundamentos retromencionados, no mérito, voto pela procedência do lançamento.

**Sala das Sessões, 22 de fevereiro de 2017.**

**Marco Túlio da Silva  
Conselheiro**