

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.435/17/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000417426-38
Impugnação: 40.010140221-41
Impugnante: Arcelormittal Comercializadora de Energia Ltda
IE: 001864638.00-17
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS INDEVIDOS NA ESCRITA FISCAL. Constatado que a Autuada, mesmo após decisão irrecurável na esfera administrativa para o PTA nº 01.000213819-58, manteve em sua escrituração fiscal créditos indevidos pela entrada de energia elétrica, impactando diretamente a apuração do imposto dos meses subsequentes. Infração caracterizada nos termos do art. 32, inciso I, § 2º, da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA. Constatado que a Autuada deixou de estornar créditos de ICMS relativos a aquisições de energia elétrica, cujas saídas posteriores ocorreram ao abrigo da não incidência do imposto, contrariando o disposto na alínea “a” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88, no inciso II do § 3º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, e no inciso I do art. 32 da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, constatadas no período compreendido entre 01/01/14 e 31/12/15:

1) a Autuada desconsiderou o estorno de crédito procedido pelo Fisco por intermédio do AI nº 01.000213819-58, mantendo tais créditos indevidamente em sua escrita fiscal, situação que impactou diretamente a apuração do imposto nos meses subsequentes, levando ao não recolhimento de ICMS, conforme demonstrado no Anexo 1. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. A Multa Isolada do art. 55, inciso XXIV, do mesmo diploma legal, referente à falta de adequação da escrituração fiscal, foi exigida no Auto de Infração nº 01.000403176-07.

2) A Autuada não procedeu ao estorno dos créditos do imposto relativos à aquisição de energia elétrica, na proporção das saídas não tributadas, conforme demonstrado nos Anexos 2 a 7, contrariando o disposto no art. 70, inciso II, do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão de primeira reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 135/158, acompanhada dos documentos de fls. 159/363.

Afirma, em apertada síntese, que:

- o primeiro item do Auto de Infração seria nulo, em razão de falta de motivação e por nítido cerceamento de defesa, na medida em que a Fiscalização “*não apontou as razões pelas quais, não obstante o encerramento do processo administrativo e o ajuizamento da execução fiscal relativamente ao crédito tributário lançado nos autos PTA/AI nº 01.000213819-58, exige-se, novamente, o pagamento do mesmo tributo, sobre os mesmos fatos naquele processo discutidos*”;

- a infringência indicada no primeiro item do Auto de Infração representa exigência em duplicidade do ICMS já estornado no âmbito do PTA nº 01.000213819-58 e uma tripla aplicação de multa isolada;

- as exigências do segundo item do Auto de Infração, que são mera continuidade em período posterior (2014 e 2015) das exigências contidas no PTA nº 01.000213819-58, mostram-se abusivas e indevidas, posto que a matéria está sendo discutida judicialmente;

- o PTA nº 01.000213819-58 foi lavrado com base no equivocado entendimento de que as operações com empresas interligadas situadas em outras unidades da Federação seriam imunes ou não tributadas, o que não está de acordo com o texto constitucional que apenas deslocou o aspecto material da hipótese de incidência do estado de origem para o estado de consumo da energia elétrica;

- a compra (consumo) e a venda (fornecimento) traduzem uma única operação, um único fato, não podendo ser segmentadas em “operação de entrada” e “operação de saída”, como se fatos estanques e distintos fossem. Conclui que se há tributação no consumo, a operação é tributada e não imune, sendo ilícito, portanto, o estorno de créditos do imposto nesse caso;

- em 19/02/16 opôs embargos à execução fiscal no PTA nº 01.000213819-58, estando o crédito tributário garantido e a execução devidamente suspensa, o que macula o presente lançamento desde a origem, já que se trata de mera continuidade da exigência de estorno de crédito contida naquele PTA;

- a retificação dos dados da escrita fiscal só faria sentido se concordasse com a glosa do creditamento do primeiro Auto de Infração, o que não é caso. Por essa

razão, a Multa Isolada do art. 55, inciso XXIV, da Lei nº 6.763/75 é manifestamente ilegal;

- o estorno dos créditos do ICMS representa ofensa ao princípio da não cumulatividade e prejuízo à realização da finalidade pretendida pelo benefício constitucional, que era apenas deslocar o momento de incidência do imposto da geração para o consumo;

- a ausência de decisão definitiva na esfera judicial torna ilícito o presente estorno de créditos, assim como a multa de revalidação e a reincidência da multa isolada, pois a ausência de recolhimento em 2014 e 2015 é mero reflexo da ausência de recolhimento nos anos de 2012 e 2013 (AI nº 01.000213819-58), em razão do “efeito cascata” proporcionado pela recomposição da conta gráfica;

- resta impossível a capitulação legal da Multa de Revalidação aplicada com base no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, uma vez que a Multa Isolada por aproveitamento indevido de crédito (art. 55, inciso XIII, alínea “b”) tem por base de cálculo o valor da prestação ou operação (art. 53, inciso II), ao passo que a multa de revalidação em questão incide apenas nos casos em que a base de cálculo das autuações seja o valor do imposto (art. 53, inciso III);

- a Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 é inaplicável à espécie, na medida em que, por ser um bem incorpóreo, mostra-se impossível identificar a energia elétrica adquirida com aquela disponibilizada na rede de distribuição;

- as penalidades aplicadas, por representarem valor muito superior ao do tributo, ofendem os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco;

Requer, ao final, a procedência da impugnação, com cancelamento integral das multas ou pelo menos sua redução.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 369/388, refuta as alegações da Defesa. Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada no dia 21 de junho de 2016, encaminhou para a AGE, nos termos do art. 105 do RPTA, os autos do PTA nº 01.000403176-07, no qual se exige a Multa Isolada do art. 55, inciso XXIV, da Lei nº 6.763/75, referente à não adequação da escrituração fiscal em sede de decisão administrativa definitiva no Auto de Infração nº 01.000213819-58. Como consequência, o presente PTA também foi enviado à AGE por meio do Termo de Remessa de PTA de fls. 392.

Em parecer de fls. 393/395, a AGE entendeu que os Embargos à Execução Fiscal nº 5021811-60.2016.8.13.0024, propostos em face da execução no Auto de Infração nº 01.000213819-58, prejudicariam a continuidade do julgamento

administrativo do presente Auto de Infração, tendo em vista que a decisão judicial terá repercussão clara na confirmação ou não das infrações nele apontadas.

Em seguida, o PTA foi reenviado ao Conselho de Contribuintes pelo Termo de Remessa de fls. 442.

Diante da ocorrência do encerramento do contencioso administrativo previsto no art. 105 do RPTA, os autos foram devolvidos à AGE, conforme documento de fls. 443.

Retificando seu entendimento anterior, a AGE emite novo parecer às fls. 455/456 dos autos, externando entendimento no sentido de que a oposição dos citados Embargos à Execução não prejudica a tramitação e o julgamento do presente Auto de Infração, devendo ser restabelecido o contencioso administrativo, com intimação da Contribuinte a respeito da questão.

Em seguida, os autos são devolvidos ao Conselho de Contribuintes, que intima a Contribuinte do restabelecimento do contencioso administrativo, conforme documentos de fls. 460 e 464.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 465/489, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

A Impugnante alega que o primeiro item do Auto de Infração seria nulo em razão de falta de motivação e por nítido cerceamento de defesa, na medida em que a Fiscalização não apontou as razões pelas quais, não obstante o encerramento do processo administrativo e o ajuizamento da execução fiscal relativamente ao crédito tributário lançado nos autos do PTA/AI nº 01.000213819-58, exige-se, novamente, o pagamento do mesmo tributo, sobre os mesmos fatos naquele processo discutidos.

No entanto, não lhe assiste razão.

Para demonstrar a impropriedade dos argumentos da Impugnante, faz-se necessário contextualizar os dois Autos de Infração lavrados anteriormente contra a mesma Contribuinte, quais sejam, os de números 01.000213819-58 e 01.000403176-07, tendo em vista a sua correlação com o presente Auto de Infração.

Em 26/05/14 foi emitido o AI nº 01.000213819-58 para exigir, no período de 01/01/12 a 31/12/13, o ICMS devido pela falta de estorno de crédito do imposto apropriado na aquisição de energia elétrica, na proporção das saídas isentas ou não tributadas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além do ICMS, foram exigidas a Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido, nos termos do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento) do valor da operação, prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, do mesmo diploma legal.

Até a publicação do Decreto nº 46.698/14, de 30/04/14, o estorno de créditos ilegítimos ou indevidos lançados na escrita fiscal era realizado mediante utilização da metodologia da recomposição da conta gráfica, conforme previsto no art. 194, inciso V e art. 195 do RICMS/02. Confira-se:

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:

“V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;”

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:

“Art. 195. Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

§ 1º Considera-se exercício o período compreendido:

I - entre 2 (dois) balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil;

II - entre 1º (primeiro) de janeiro e 31 (trinta e um) de dezembro de cada ano, na hipótese de o contribuinte manter apenas escrita fiscal.

§ 2º Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

I - o débito constitui-se do valor do imposto incidente sobre as operações ou as prestações tributáveis realizadas e do estorno de crédito indevidamente apropriado pelo contribuinte;

II - o valor a ser abatido sob a forma de crédito será representado pelas deduções admitidas na legislação tributária, pelo pagamento do imposto efetuado, ainda que por meio de Auto de Infração (AI), ou documento equivalente, e pelo estorno de débito indevidamente escriturado a maior;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - o saldo do imposto em favor do contribuinte será transferido para o exercício seguinte, sob a forma de crédito, podendo ser aproveitado no período de apuração do imposto subsequente àquele em que se tenha verificado, ou compensado, observadas as normas específicas, com o débito do contribuinte para com a Fazenda Pública Estadual;

IV - o débito encontrado no exercício será objeto de demonstração à parte, onde será desdobrado em valores por período de apuração, devendo ser exigido por meio de AI, com aplicação das penalidades cabíveis e demais acréscimos legais;

V - na hipótese do inciso anterior, havendo impossibilidade:

a) de se determinar o período em que as respectivas operações ou prestações tenham ocorrido, as mesmas serão consideradas como ocorridas no último mês do exercício;

b) de se caracterizar a sua natureza (internas, interestaduais ou de exportação), será aplicada a alíquota vigente para as operações ou as prestações internas sobre a base de cálculo respectiva;

VI - o pagamento do imposto de responsabilidade do contribuinte substituto será também discriminado à parte;

VII - o valor do imposto exigido em AI, ou documento equivalente, e ainda pendente de pagamento não será lançado no AI de que trata o inciso IV deste parágrafo a crédito do contribuinte, mas será deduzido do saldo devedor apurado no levantamento fiscal, se relativo à mesma irregularidade e ao mesmo período;

VIII - o imposto exigido e pago em razão de AI, ou documento equivalente, somente será levado em consideração na verificação fiscal do exercício em que tenha ocorrido o fato gerador do tributo por ele exigido.

§ 3º A verificação fiscal será efetuada, imediatamente, nos casos de encerramento da atividade do contribuinte ou de transferência de estabelecimento."

Assim, tal Auto de Infração foi lavrado de acordo com as regras processuais vigentes a época de sua lavratura, tendo sido o crédito tributário apurado por meio de recomposição da conta gráfica da Contribuinte.

Ressalte-se que as exigências foram confirmadas pelo Conselho de Contribuintes, tanto na Câmara de Julgamento (Acórdão nº 20.597/14/2ª, publicado em 09/12/14), quanto na Câmara Especial (Acórdão nº 4.385/15/CE, publicado em 12/03/15).

Em 11/12/15 foi lavrado o AI nº 01.000403176-07, por ter sido constatado que, mesmo após decisão irrecurável na esfera administrativa do AI nº 01.000213819-58, a Impugnante não retificou os dados de sua escrituração fiscal para adequá-la à decisão que confirmou o estorno de crédito procedido pela Fiscalização, contrariando o disposto no art. 65, § 3º, inciso II, do RICMS/02. Por consequência, foi exigida a Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito estornado, capitulada no art. 55, inciso XXIV, da Lei nº 6.763/75.

Note-se que essa penalidade é aplicada nos casos em que o contribuinte consigna na DAPI valor de saldo credor de período anterior já estornado pela Fiscalização, conduta perfeitamente em consonância com aquela realizada pela Autuada, de não cumprir a decisão administrativa irrecurável que decidiu pela legalidade do estorno de tais créditos. Como consequência, não há qualquer reparo a ser feito ao Auto de Infração.

Por outro lado, o item 1 do presente Auto de Infração, apontado pela Impugnante como supostamente eivado de nulidade por cuidar dos mesmos fatos e exigir o mesmo crédito tributário lançado no Auto de Infração nº 01.000213819-58, trata de *“recolhimento a menor de ICMS, em razão de ter a Autuada desconsiderado o estorno de crédito procedido pelo Fisco por intermédio do AI nº 01.000213819-58, mantendo tais créditos indevidamente em sua escrita fiscal, situação que impactou diretamente a apuração do imposto nos meses subsequentes, conforme demonstrado no Anexo I”*.

Como se vê, há uma correlação direta entre os três processos, o que não significa, de forma alguma, que ocorra cobrança em duplicidade de tributos ou em triplicidade de multas, como alega a Defesa.

Confirmada pelo órgão administrativo competente a regularidade do lançamento procedido pelo AI nº 01.000213819-58, materializaram-se para a Contribuinte duas obrigações correlatas, mas absolutamente distintas, quais sejam:

1ª) o recolhimento do crédito tributário exigido em tal Auto de Infração, que cuidava apenas dos débitos apurados em face da recomposição da conta gráfica dos exercícios de 2012 e 2013;

2ª) a retificação dos dados da sua escrituração, adequando-a em todos os períodos de apuração afetados pela glosa procedida pela Fiscalização, de forma a evitar que os créditos indevidos continuassem a repercutir na forma de recolhimentos a menor do imposto nos exercícios subsequentes;

Veja-se que são obrigações distintas, que não se excluem, mas sim, se complementam.

O Auto de Infração nº 01.000403176-07 exige apenas a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXIV, da Lei nº 6.763/75, em razão da consignação, em documento de apuração do imposto (DAPI), de valor de saldo credor do imposto já estornado pela Fiscalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sua lavratura independe e, não se vincula, ao ajuizamento ou não de ação judicial para contestar o estorno de créditos realizado pela Fiscalização no AI nº 01.000213819-58 e que, de forma indireta, representa sua origem.

É sabido que os processos judiciais no Brasil, especialmente na esfera cível, tendem a durar muito mais do que o prazo decadencial de 5 (cinco) anos de que dispõe a Fazenda Pública para formalizar o crédito tributário decorrente de infrações à legislação tributária.

Em razão da vinculação de sua atividade prevista no art. 142 do CTN, cabe ao Fisco, mesmo diante da correlação entre os objetos da presente autuação e do PTA nº 01.000213819-58, exercer seu direito/dever de formalizar o crédito decorrente da inobservância da legislação, afastando o risco de eventual decadência.

Se o destino desse crédito for eventualmente influenciado pela decisão judicial relativa ao PTA nº 01.000213819-58, caberá à Fiscalização apenas cumprir a decisão judicial prolatada, o que se resolverá em momento futuro e incerto.

Assim, a proposição de embargos à execução no PTA nº 01.000213819-58 não se mostra capaz de impedir a lavratura tanto do PTA nº 01.000403176-07 quanto do presente PTA.

Noutro giro, no que tange à suposta exigência em duplicidade do mesmo crédito tributário nos PTAs nºs 01.000213819-58 e 01.000417426-38 (presente feito fiscal), também não prospera o argumento da Autuada.

Os créditos tributários exigidos nos dois Autos de Infração são distintos, não obstante estarem ligados entre si por uma situação jurídica de base, qual seja, o aproveitamento indevido de créditos relativos à entrada de energia elétrica.

Hipoteticamente, caso a Impugnante concordasse com o crédito tributário exigido no AI nº 01.000213819-58 e recolhesse os valores nele exigidos a título de ICMS, ainda assim não poderia utilizar o crédito estornado pela Fiscalização, pois o pagamento do crédito tributário, nesse caso, não legitima o crédito indevido.

Por essa razão, mesmo diante do pagamento, não poderia ela aproveitar o crédito, pois ele não perderia sua natureza de crédito indevido, o qual nunca deveria ter sido mantido na escrituração.

Observe-se o exemplo trazido na manifestação fiscal, referente à competência de julho de 2012:

- saldo devedor indicado na DAPI = R\$ 125.463,76 (cento e vinte e cinco mil, quatrocentos e sessenta e três reais e setenta e seis centavos).
- estorno de crédito procedido pelo Fisco = R\$ 1.152.395,81 (um milhão, cento e cinquenta e dois mil, trezentos e noventa e cinco reais e oitenta e um centavos).
- saldo devedor real apurado pelo Fisco = R\$ 1.277.859,57 (um milhão, duzentos e setenta e sete mil, oitocentos e cinquenta e nove reais e cinquenta e sete centavos).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É de se notar que, se a Impugnante estornasse espontaneamente os créditos das entradas, na proporção de suas saídas isentas ou não tributadas, o saldo devedor por ela apurado e recolhido no mês de julho de 2012 seria de R\$ 1.277.859,57 (um milhão, duzentos e setenta e sete mil, oitocentos e cinquenta e nove reais e cinquenta e sete centavos) e não de R\$ 125.463,76 (cento e vinte e cinco mil, quatrocentos e sessenta e três reais e setenta e seis centavos), como constou da DAPI enviada à SEF/MG.

Verifica-se que, além do dever de efetuar o recolhimento do valor do crédito tributário apurado pela Fiscalização, a Impugnante também estava obrigada, por força da norma contida no art. 65, § 3º, inciso II, do RICMS/02, a retificar sua escrita fiscal em no máximo 20 (dias), contados da decisão irrecorrível na esfera administrativa, de forma que tal escrita passasse a refletir o verdadeiro saldo credor de suas contas de apuração de ICMS, exigência que não representa, de forma alguma, cobrança em duplicidade, como alegado:

Art. 65. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o somatório do imposto referente às mercadorias saídas ou aos serviços de transporte ou de comunicação prestados e o somatório do imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem destinado a uso, consumo ou ativo permanente, ou ao recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento, observadas as hipóteses de que trata o artigo seguinte.

(...)

§ 3º Havendo estorno de crédito efetuado pela fiscalização, o contribuinte deverá proceder à retificação dos dados da sua escrituração, adequando-a em todos os períodos de apuração afetados pela glosa, mediante a entrega de Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), no prazo de 20 (vinte) dias, contado:

(...)

II - da decisão irrecorrível na esfera administrativa;

Como a Impugnante não procedeu à retificação de sua escrita, mantendo um saldo credor artificial em sua conta corrente fiscal, houve impacto direto na apuração do imposto dos períodos subsequentes, pois o saldo credor de R\$ 18.094.299,38 (dezoito milhões, noventa e quatro mil, duzentos e noventa e nove reais e trinta e oito centavos) apurado no campo 092 (Saldo credor para período seguinte) da DAPI do mês 12/13 foi transferido para o campo 087 (Saldo credor do período anterior) da DAPI do mês 01/14 (fls. 84), quando o correto seria um saldo credor de apenas R\$ 2.379.050,00 (dois milhões, trezentos e setenta e nove mil e cinquenta reais), como consta do campo “Saldo do Período Anterior Apurado pelo Fisco” da planilha de fls. 35.

Saliente-se que, apesar de constar nas DAPIs dos meses 12/13 e 01/14 o saldo credor de R\$ 18.094.299,38 (dezoito milhões, noventa e quatro mil, duzentos e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

noventa e nove reais e trinta e oito centavos), o Fisco considerou, tanto no AI nº 01.000213819-58, quanto no AI nº 01.000417426-38, um saldo credor para o período de R\$ 17.968.693,86 (dezessete milhões, novecentos e sessenta e oito mil, seiscentos e noventa e três reais e oitenta e seis centavos), tendo em vista a existência de um ajuste realizado pela Impugnante na DAPI do mês 12/12, no valor de R\$ 125.605,52 (cento e vinte e cinco mil, seiscentos e cinco reais e cinquenta e dois centavos), decorrente de um pagamento em duplicidade, conforme consta da observação nº 2 da planilha de fls. 35.

Com as alterações trazidas pelo Decreto nº 46.698/14, que deu nova redação ao art. 194, inciso V e ao art. 195 do RICMS/02, excluindo o procedimento de Verificação Fiscal Analítica (VFA), com vigência a partir de 01/02/15, a recomposição da conta gráfica foi substituída pelo mecanismo agora previsto, pelo qual se exige o valor total do crédito de ICMS indevidamente apropriado pela Contribuinte, observadas as regras para eventuais compensações contidas nos dispositivos vigentes.

O presente Auto de Infração foi lavrado em 14/03/16 (fls. 26), já de acordo com essa nova metodologia de apuração.

Importante observar que o valor total do ICMS exigido nos dois Autos de Infração, englobando o período de 01/01/12 a 31/12/15, foi de R\$ 77.858.740,18 (setenta e sete milhões, oitocentos e cinquenta e oito mil, setecentos e quarenta reais e dezoito centavos) sendo R\$ 20.814.403,01 (vinte milhões, oitocentos e catorze mil, quatrocentos e três reais e um centavo) no AI nº 01.000213819-58 (2012 e 2013) e R\$ 57.044.337,17 (cinquenta e sete milhões, quarenta e quatro mil, trezentos e trinta e sete reais e dezessete centavos) no AI nº 01.000417426-38 (2014 e 2015).

Entretanto, se os dois Autos de Infração em comento pudessem ser substituídos por uma única autuação que exigisse o imposto devido em todo o período compreendido entre 01/01/12 e 31/12/15, considerada a nova metodologia imposta pelo Decreto nº 46.698/14, o montante do ICMS a ser exigido seria exatamente o mesmo, qual seja, R\$ 77.858.740,18 (setenta e sete milhões, oitocentos e cinquenta e oito mil, setecentos e quarenta reais e dezoito centavos), denotando a ausência de qualquer cobrança em duplicidade.

Veja-se a transcrição de planilha trazida pela Fiscalização em sua manifestação fiscal, que demonstra o valor passível de estorno por competência, ao longo de todo o período autuado nos dois Autos de Infração em comento:

Valor do ICMS Passível de Estorno				
Mês/Ano	2012	2013	2014	2015
jan	0,00	967.278,11	1.498.022,71	1.690.514,74
fev	835.268,60	1.742.340,14	1.972.212,04	1.760.565,61
mar	1.528.045,54	1.015.560,72	1.890.929,18	1.866.862,43
abr	0,00	1.167.601,63	1.556.920,47	1.932.562,04
mai	2.926.417,43	931.047,82	1.532.372,11	1.679.713,86
jun	0,00	1.096.632,36	1.849.383,38	1.638.480,32
jul	1.152.395,81	793.329,24	1.719.965,71	2.280.741,00
ago	1.303.083,99	1.503.437,34	1.619.059,92	1.417.540,38

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

set	1.435.058,50	2.448.650,95	1.784.792,18	1.538.068,11
out	1.833.665,24	5.882.733,33	1.723.969,21	1.410.222,23
nov	1.745.866,63	2.666.041,64	1.817.273,99	2.060.422,07
dez	1.385.292,30	2.044.299,55	1.801.599,83	1.412.499,79
Total	14.145.094,04	22.258.952,83	20.766.500,73	20.688.192,58

Fontes: Anexo 3 do AI nº 01.000213819-58 e Anexo 2 do AI nº 01.000417426-38

Descabida, portanto, a alegação de cobrança em duplicidade do imposto.

Na mesma esteira, a motivação para lavratura do presente Auto de Infração, assim como os dispositivos legais infringidos e as penalidades aplicadas, podem ser visualizados no Relatório do Auto de Infração (fls. 22) e no Relatório Fiscal de fls. 31/33.

A demonstração do ICMS não recolhido no período autuado, em razão da manutenção indevida do crédito estornado na escrita fiscal (Item 1 do Auto de Infração) pode ser visualizado no Anexo 1 (fls. 34/38).

O percentual de saídas de energia elétrica em operações não tributadas em relação ao total das operações de saída, assim como o valor do ICMS a ser estornado em sua decorrência (Item 2 do Auto de Infração) pode ser visto no Anexo 4 (fls. 51/54).

O demonstrativo consolidado do ICMS exigido em cada competência consta do Anexo 6 (fls. 55/56), a apuração da Multa Isolada consta do Anexo 7 (fls. 57/58) e o demonstrativo do crédito tributário total consta do Anexo 8 (fls. 59/60).

Por fim, ressalte-se que a Impugnante compreendeu perfeitamente as acusações, tendo apresentado Peça de Defesa completa, em relação a todas as questões envolvidas no Auto de Infração, não se vislumbrando a ocorrência de qualquer cerceamento à sua defesa.

Dessa forma, nota-se que o Auto de Infração está adequadamente descrito e fundamentado, não havendo que se falar em nulidade por falta de motivação ou por cerceamento de defesa.

Do Mérito

Conforme relatado, o feito fiscal trata das seguintes irregularidades, ocorridas no período compreendido entre 01/01/14 e 31/12/15:

1) a Autuada desconsiderou o estorno de crédito procedido pela Fiscalização por intermédio do AI nº 01.000213819-58, mantendo tais créditos indevidamente em sua escrita fiscal, situação que impactou diretamente a apuração do imposto nos meses subsequentes, conforme demonstrado no Anexo 1;

2) a Autuada não procedeu ao estorno dos créditos do imposto relativos à aquisição de energia elétrica, na proporção das saídas não tributadas, conforme demonstrado nos Anexos 2 a 7, contrariando o disposto no art. 70, inciso II, do RICMS/02.

A Impugnante alega que a lavratura de novos Autos de Infração em razão da não efetivação de estorno discutido judicialmente (01.000213819-58), assim como de idêntica matéria daquele que é objeto da ação judicial, representa obstáculo ao direito constitucional de discutir a matéria em juízo.

Conclui que o presente PTA mostra-se abusivo e indevido, tendo em vista que a matéria está em discussão no Poder Judiciário.

A literalidade do art. 105 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08, não deixa dúvidas de que a proposição de ação judicial prejudicará a tramitação e o julgamento do PTA que contém a matéria que é objeto da discussão judicial, e não de outros eventualmente relacionados:

Art.105. A ação judicial proposta contra a Fazenda Pública Estadual sobre matéria tributária, inclusive mandado de segurança contra ato de autoridade, prejudicará, necessariamente, a tramitação e o julgamento do respectivo PTA, importando em solução final do caso na instância administrativa, com referência à questão discutida em juízo.

§ 1º Na ocorrência do disposto no caput deste artigo, os autos ou a peça fiscal serão remetidos, com urgência e independentemente de requisição, à Advocacia-Geral do Estado para exame, orientação e instrução da defesa cabível.

§ 2º Caso exista no PTA questão não abrangida pelo pedido judicial, a Advocacia-Geral do Estado encaminhará o processo à repartição fazendária competente para desmembramento e continuidade da tramitação na esfera administrativa. (Destacou-se)

É de se notar que a discussão na esfera judicial envolve o PTA nº 01.000213819-58 e não o presente Auto de Infração.

Lado outro, a execução fiscal do crédito tributário contido no Auto de Infração nº 01.000213819-58, proposta pela Advocacia Geral do Estado (AGE) conforme documentos de fls. 287/292, contra a qual a Impugnante apresentou embargos à execução (fls. 296/321), também não tem o condão de impedir a lavratura de novos Autos de Infração.

Além disso, o art. 105 do RPTA franquia à AGE a competência de analisar a eventual coincidência entre as matérias objeto da ação judicial e aquelas contidas no respectivo Auto de Infração para fins de encerramento do contencioso administrativo, tendo tal órgão estadual se manifestado no sentido de que a questão discutida em juízo não prejudica a tramitação e julgamento do presente PTA na esfera administrativa (fls. 455).

Antevendo a possibilidade de judicialização da discussão da matéria, o RICMS/02 estabeleceu em seu § 5º do art. 65 que, na hipótese de decisão judicial que modifique os valores alterados pela Fiscalização em sede de autuação, os dados serão modificados, de ofício, nos termos da decisão:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 65. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o somatório do imposto referente às mercadorias saídas ou aos serviços de transporte ou de comunicação prestados e o somatório do imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem destinado a uso, consumo ou ativo permanente, ou ao recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento, observadas as hipóteses de que trata o artigo seguinte.

(...)

§ 3º Havendo estorno de crédito efetuado pela fiscalização, o contribuinte deverá proceder à retificação dos dados da sua escrituração, adequando-a em todos os períodos de apuração afetados pela glosa, mediante a entrega de Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), no prazo de 20 (vinte) dias, contado:

(...)

II - da decisão irrecorrível na esfera administrativa;

(...)

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior sem que tenha sido efetuada a correção, o Fisco adequará, de ofício, no prazo de 10 (dez) dias, os dados constantes da DAPI.

§ 5º Na hipótese de decisão judicial que modifique valores alterados pelo Fisco na forma do parágrafo anterior, os dados serão alterados, de ofício, nos termos da decisão. (Destacou-se).

Verifica-se, portanto, que o fato da matéria tratada no PTA nº 01.000213819-58 ser objeto de discussão judicial não impede que a Impugnante cumpra as obrigações estabelecidas na legislação e, muito menos, que a Fiscalização lavre Auto de Infração decorrente do descumprimento dessas obrigações, até mesmo pela necessidade de prevenir a ocorrência de eventual decadência do direito de lançar, na medida em que os prazos decadenciais não se suspendem e não se relevam, fluindo mesmo na pendência da ação judicial proposta em face daquele PTA.

Diante disso, correto o lançamento do item 1 da autuação, assim como a ordinária tramitação administrativa do presente Auto de Infração, devendo ser afastado o argumento da Impugnante.

Passando à análise do item 2 do Auto de Infração, que trata do estorno de créditos relativos à entrada de energia elétrica, na proporção das saídas isentas ou não tributadas, pertinente destacar que o art. 83, inciso I, da Lei Federal nº 10.406/02 (Código Civil) estabelece que se consideram móveis, para os efeitos legais, as energias que tenham valor econômico.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, a própria Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), estabeleceu a inserção da energia elétrica no âmbito da atribuição dos estados e do Distrito Federal para instituírem o ICMS, assim, em operações a ela relativas, passou a estar sujeita ao imposto:

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;

(...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Grifou-se).

Logo, para todos os efeitos, a energia elétrica é considerada mercadoria. Apesar das suas peculiaridades, relativas à demanda, volume, circulação, inexistência de estoques, dentre outras características decorrentes de sua intangibilidade, o tratamento tributário relativo ao ICMS lhe alcança integralmente.

A Impugnante afirma que o entendimento de que as operações de saída de energia elétrica com destino a empresas interligadas, situadas em outros estados, seria imune, mostra-se equivocado e contrário ao texto constitucional. Salienta que se trata apenas de deslocamento do aspecto material da hipótese de incidência do estado de origem para o estado de consumo da energia.

Complementa que a compra (consumo) e a venda (fornecimento) traduzem uma única operação, um único fato, não podendo ser segmentadas em “operação de entrada” e “operação de saída”, como se fatos estanques e distintos fossem. Conclui que o estorno dos créditos de ICMS representa ofensa ao princípio da não cumulatividade.

No entanto, razão não lhe assiste.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), em seu art. 155, inciso II, atribuiu aos estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, prevendo no § 2º, incisos I, e II, alínea “a”, do mesmo dispositivo, que o tributo seria não cumulativo e que a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicaria em crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

O mecanismo da não cumulatividade assegura à Contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do imposto, um crédito tributário que poderá ser compensado nas operações de saída posteriores, evitando assim o “efeito cascata” da tributação e uma excessiva oneração do preço final do produto, especialmente das mercadorias com várias etapas de circulação.

A compensação do ICMS incidente nas entradas com aquele devido pelas saídas é feita, ordinariamente, por meio de confronto periódico na conta corrente fiscal, na qual o saldo apurado, se devedor, é pago, e se credor, transferido para utilização no período seguinte.

Apenas em casos específicos, previstos na legislação tributária, admite-se a manutenção do crédito do imposto relativo à entrada de mercadorias, cujas saídas não foram alcançadas pela tributação do ICMS, como ocorre, por exemplo, em relação aos produtos destinados à exportação.

Considerando o exposto e realizando uma análise sistemática do texto constitucional, verifica-se que ao estabelecer, em seu art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, que o ICMS não incidirá sobre as operações que destinem energia elétrica a outros estados, a constituição não o fez de forma dissociada das regras contidas no § 2º inciso II, alínea “a”, do citado artigo, ao contrário do que quer fazer crer a Impugnante.

Vê-se que, de acordo com a norma constitucional, a operação isenta ou não tributada, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes.

Ressalte-se que o Supremo Tribunal Federal (STF) ratificou tal entendimento no âmbito do Recurso Extraordinário nº 198.088/SP, julgado em 17/05/00 e relatado pelo Ministro Ilmar Galvão:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2º, X, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. BENEFÍCIO FISCAL QUE NÃO FOI INSTITUÍDO EM

PROL DO CONSUMIDOR, MAS DO ESTADO DE DESTINO DOS PRODUTOS EM CAUSA, AO QUAL CABERÁ, EM SUA TOTALIDADE, O ICMS SOBRE ELES INCIDENTE, DESDE A REMESSA ATÉ O CONSUMO. CONSEQUENTER DESCABIMENTO DAS TESES DA IMUNIDADE E DA INCONSTITUCIONALIDADE DOS TEXTOS LEGAIS, COM QUE A EMPRESA CONSUMIDORA DOS PRODUTOS EM CAUSA PRETENDEU OBVIAR, NO CASO, A EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO. RECURSO CONHECIDO, MAS DESPROVIDO.

Do voto condutor do referido acórdão, pode-se extrair o seguinte excerto:

“É SABIDO QUE A IMUNIDADE PREVISTA NO CITADO PRECEITO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL OBJETIVOU BENEFICIAR OS ESTADOS CONSUMIDORES EM DETRIMENTO DOS PRODUTORES DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E DE ENERGIA, DADA A CIRCUNSTÂNCIA DE SER GRANDE O NÚMERO DOS PRIMEIROS E POUCOS OS PRODUTORES.”

O DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL TRANSCRITO NÃO DISCRIMINA ENTRE OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONTRIBUINTE DO ICMS E OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR.

É PATENTE, ENTRETANTO, QUE NÃO SE ESTÁ, NO CASO, DIANTE DE IMUNIDADE PROPRIAMENTE DITA, MAS DE GENUÍNA HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA DO TRIBUTO -- COMO ALIÁS, SE ACHA EXPRESSO NO INC. X DO § 2º DO ART. 155 DA CF --, RESTRITA AO ESTADO DO ORIGEM, NÃO ABRANGENDO O ESTADO DE DESTINO, ONDE SÃO TRIBUTADAS TODAS AS OPERAÇÕES QUE COMPÕEM O CICLO ECONÔMICO POR QUE PASSAM OS PRODUTOS DESCRITOS NO DISPOSITIVO SOB ENFOQUE, DESDE A PRODUÇÃO ATÉ O CONSUMO.” (DESTACOU-SE).

Claro, portanto, que as operações, objeto da autuação em foco, estão no rol da não incidência do tributo e, por consequência, sujeitas à obrigatoriedade de estorno de crédito na forma determinada pela legislação do tributo.

Por outro lado, a Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar a incidência do ICMS sobre a energia elétrica, estabeleceu em seu art. 2º, § 1º, inciso III, que o imposto incide sobre a entrada, no território do estado destinatário, de energia elétrica, quando não destinada à comercialização ou à industrialização, cabendo o imposto ao estado onde estiver localizado o adquirente:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Além disso, previu expressamente no art. 3º, inciso III, a não incidência do ICMS sobre as operações interestaduais relativas à energia elétrica, quando destinada à industrialização ou à comercialização:

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;

Determinou, ainda, no art. 12, inciso XII, como momento da ocorrência do fato gerador, a entrada, no território do estado, da energia elétrica oriunda de outro estado, quando não destinada à comercialização ou à industrialização, vedando no art. 20, § 3º, inciso II, o aproveitamento do crédito relativo à entrada de mercadoria, quando a saída subsequente for isenta ou não tributada:

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;

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Dessa forma, os dispositivos citados comprovam que, tanto a CF/88, quanto a Lei Complementar nº 87/96 fazem clara distinção entre operações de saída e operações de entrada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para efeitos tributários, as saídas isentas ou não alcançadas pela tributação encerram um ciclo do creditamento do imposto em relação às operações anteriores. Por conseguinte, determinam o estorno do imposto anteriormente creditado, inexistindo ofensa ao princípio da não cumulatividade, uma vez que a operação subsequente não ensejará débito passível de ser compensado com o montante cobrado na operação anterior.

Conforme determinado pela CF/88 e de acordo com o preceito da não cumulatividade por ela estabelecido, salvo disposição em contrário da própria legislação, o crédito do imposto somente se justifica ao contribuinte se for vinculado a operação ou prestação subsequente em que haja débito do imposto.

Por sua vez, a entrada subsequente da energia elétrica em outra unidade da Federação, quando não destinada à comercialização ou à industrialização, inicia uma nova etapa de circulação da mercadoria, devendo ser tributada, nos termos do art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96 e, conseqüentemente, poderá gerar direito ao crédito do imposto para as operações posteriores.

Saliente-se que o crédito eventualmente gerado nessa operação não tem qualquer relação com a operação de saída da energia elétrica realizada pela remetente, no caso, a Impugnante.

Na esteira da legislação supratranscrita, a Lei nº 6.763/75 deixa claro em seu art. 31, inciso II, que não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, estiverem beneficiadas por isenção ou não incidência. Ademais, o art. 32, inciso I, determina o estorno do imposto eventualmente aproveitado:

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

(...)

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

(...)

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço;

Destarte, uma vez que a Impugnante promoveu saída de energia elétrica para estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação ao abrigo da não incidência, o crédito apropriado tornou-se indevido por força de modificação das circunstâncias ou condições anteriores, conforme determina o art. 71, inciso I, § 2º, do RICMS/02:

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

(...)

§ 2º O valor escriturado para o abatimento sob a forma de crédito será sempre estornado quando o aproveitamento permitido na data da aquisição ou do recebimento de mercadoria ou bem, ou da utilização de serviço, tornar-se total ou parcialmente indevido por força de modificação das circunstâncias ou das condições anteriores, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento.

Com vistas a reforçar a tese sustentada, de que as operações realizadas não são alcançadas pela imunidade, na medida em que não se pode segmentar o fornecimento e o consumo de energia elétrica como se fossem atividades estanques e não inter-relacionadas, a Impugnante informa que o recolhimento do tributo sobre o consumo é devido ao estado de destino em razão da saída de energia elétrica de seu estabelecimento.

Cumprе ressaltar que a forma de recolhimento do tributo em relação a essas operações é decorrente da celebração do Convênio ICMS nº 83/00, que autorizou os estados e o Distrito Federal a atribuírem ao estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situados em outras unidades da Federação, a condição de substituto tributário, relativamente ao ICMS incidente sobre a entrada, em seus territórios, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização.

Verifica-se que, nesse caso, a Impugnante não é o contribuinte do imposto, mas apenas o responsável pelo recolhimento do ICMS devido pelo adquirente, na condição de substituto tributário. Assim sendo, na hipótese de o contribuinte ou consumidor vir a receber o produto sem a retenção prévia do ICMS, será ele também responsável pelo tributo devido ao estado de seu domicílio.

Por todo o exposto, sem razão a Impugnante em seus argumentos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que tange às multas, a Lei nº 6.763/75 estabeleceu as penalidades aplicáveis a cada tipo de infringência à legislação tributária, tendo sido aplicadas no presente caso duas multas, a multa de revalidação e a multa isolada.

A Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 foi exigida em função do descumprimento de obrigação principal, consubstanciada na falta de pagamento do imposto, e tem por base de cálculo o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte, conforme disposto no art. 53, inciso III, do mesmo diploma legal:

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

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Além disso, também foi aplicada a Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b”, da mesma Lei nº 6.763/75, em razão de ter havido descumprimento de obrigação acessória, materializada na manutenção indevida de crédito do imposto relativo à operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência, *ipsis litteris*:

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

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

Tendo em vista que a Impugnante praticou infração punida com idêntica penalidade no âmbito do PTA nº 01.000213819-58, o qual teve a decisão irrecorrível na esfera administrativa publicada no dia 12/03/15 (fls. 390), a penalidade isolada do presente Auto de Infração foi majorada em 50% (cinquenta por cento), no período de 01/04/15 a 31/12/15, em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

A Impugnante alega que a Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b”, da Lei nº 6.763/75 é inaplicável à espécie, na medida em que, por ser um bem incorpóreo, mostra-se impossível identificar a energia elétrica adquirida com aquela disponibilizada na rede de distribuição, como exigido pelo dispositivo legal em comento.

Todavia, observa-se que esse argumento se mostra absolutamente sem sentido e afronta conhecimentos básicos de direito, não merecendo guarida deste órgão julgador.

A energia elétrica é um bem incorpóreo, móvel, divisível e fungível. Como todo bem fungível, identifica-se apenas pela qualidade e quantidade, podendo ser substituído por outro de mesma espécie. O art. 85 do Código Civil é claro ao afirmar que os bens fungíveis móveis podem-se substituir por outros de mesma espécie, qualidade e quantidade:

Art. 85. São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.

No caso específico de energia elétrica, a identificação é ainda mais limitada, bastando informações a respeito de espécie e quantidade, na medida em que se trata de uma mercadoria com características físicas uniformes, que não se classifica por “qualidade”.

Dessa forma, para configurar a hipótese de estorno de crédito referente à entrada de energia elétrica, basta identificar o percentual de saídas isentas ou não tributadas dessa mercadoria em relação ao total de entradas, exatamente como procedeu a Fiscalização, não se fazendo necessária a vinculação física entre a mercadoria entrada e aquela saída do estabelecimento.

Assim, totalmente destituído de fundamento o argumento apresentado.

A Impugnante alega, ainda, que as multas aplicadas, por superarem em muito o valor do imposto, têm natureza nitidamente confiscatória, devendo ser anuladas em razão dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco.

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

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

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

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

O eminente DES. 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

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

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que esta possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais 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 legal 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 da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 -
COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S):
FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS -
APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA:
EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON
ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade ou caráter confiscatório na exigência das multas em questão.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida em que previstas na legislação tributária deste estado, não competindo a este Órgão Julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal vigente, nos termos do inciso I do art. 182 da Lei nº 6.763/75, *ipsis 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;

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar as prefaciais arguidas. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que acatava a prefacial de nulidade. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências relativas ao item 1 do Auto de Infração. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Valter de Souza Lobato e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Vander Francisco Costa (Revisor).

Sala das Sessões, 03 de maio de 2017.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.435/17/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000417426-38
Impugnação: 40.010140221-41
Impugnante: Arcelormittal Comercializadora de Energia Ltda
IE: 001864638.00-17
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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 e reside na impossibilidade de exigir o estorno de créditos na escrita fiscal tendo em vista haver discussão judicial sobre o tema em relação ao mesmo período.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento de ICMS, no período compreendido entre 1º de janeiro de 2014 e 31 de dezembro de 2015, em razão de:

- 1) falta de estorno de crédito procedido pelo Fisco, por meio do Auto de Infração n.º 01.000213819-58, impactando diretamente a apuração do imposto dos meses subsequentes;
- 2) falta de estorno dos créditos do imposto apropriados na aquisição de energia elétrica, na proporção das saídas não tributadas.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “b”, a penalidade isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos do §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75, tendo em vista a comprovação de reincidência.

Cumprir destacar que, confirmada pelo órgão administrativo competente a regularidade do lançamento procedido pelo Auto de Infração n.º 01.000213819-58, nestes autos, o Fisco formalizou duas exigências que embora correlatas, no mérito, configuram-se absolutamente distintas, quais sejam:

- 1ª) a retificação dos dados da escrituração fiscal, adequando-a em todos os períodos de apuração afetados pela glosa procedida pelo Fisco;
- 2) o crédito tributário em relação à aquisição de energia elétrica, na proporção das saídas não tributadas, em relação aos demais períodos;

No caso deste voto, o cerne da discussão é a manutenção em conta gráfica de créditos de ICMS, informados nas DAPIs, mas estornados pela Fiscalização em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamento mantido na esfera administrativa por decisão favorável e irrecurável, em descumprimento ao disposto no art. 65, § 3º, inciso II do RICMS/02.

Importante registrar que a matéria de mérito referente ao estorno de crédito levado a efeito pela Fiscalização no Auto de Infração n.º 01.000213819-58, foi apreciada pelo Conselho de Contribuintes por meio do Acórdão n.º 20.597/14/2ª, de 29 de outubro de 2014, publicado em 05 de dezembro de 2014, decisão submetida à reapreciação da Câmara Especial que a ratificou conforme Acórdão n.º 4385/15/CE.

Naqueles autos, à unanimidade, julgou-se procedente o lançamento mantendo-se o estorno dos créditos de ICMS relativos a aquisições de energia elétrica, cujas saídas posteriores ocorreram com não incidência do imposto, no período de 1º de janeiro de 2012 a 31 de dezembro de 2013 e, conseqüentemente, as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei n.º 6.763/75.

Diante dessa situação, o Fisco sustenta que a Impugnante deveria ter procedido à retificação da DAPI, o que não foi feito, a teor do que dispõe o art. 65, § 3º, inciso II do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 65. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o somatório do imposto referente às mercadorias saídas ou aos serviços de transporte ou de comunicação prestados e o somatório do imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem destinado a uso, consumo ou ativo permanente, ou ao recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento, observadas as hipóteses de que trata o artigo seguinte.

.....
§ 3º - Havendo estorno de crédito efetuado pela fiscalização, o contribuinte deverá proceder à retificação dos dados de sua escrituração, adequando em todos os períodos de apuração afetados pela glosa, mediante a entrega de Declaração de Apuração do ICMS (DAPI), no prazo de 20 (vinte) dias, contado:

- I - da lavratura do Auto de Revelia;
- II - da decisão irrecurável na esfera administrativa;
- III - do requerimento do parcelamento;
- IV - do pagamento ou de qualquer forma de extinção do crédito tributário.

.....
A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada no dia 21 de junho de 2016, encaminhou para a AGE, nos termos do art. 105 do RPTA, os autos do PTA n.º 01.000403176-07, no qual se exige a multa isolada do art. 55, inciso XXIV, da Lei n.º 6.763/75, referente à não adequação da escrituração fiscal em sede de decisão

administrativa definitiva no Auto de Infração n.º 01.000213819-58, como consequência, o presente PTA também foi enviado à AGE por meio do Termo de Remessa de PTA de fl. 392.

Em parecer de fls. 393/395, a AGE entendeu que os Embargos à Execução Fiscal n.º 5021811-60.2016.8.13.0024, propostos em face da execução no Auto de Infração n.º 01.000213819-58, prejudicariam a continuidade do julgamento administrativo do presente Auto de Infração, tendo em vista que a decisão judicial terá repercussão clara na confirmação ou não das infrações nele apontadas.

Ocorre que a infringência indicada no primeiro item do Auto de Infração representa exigência em duplicidade do ICMS já estornado no âmbito do PTA n.º 01.000213819-58.

Cumprido destacar que dos autos consta que a Impugnante, em 19 de fevereiro de 2016 opôs embargos à execução fiscal no PTA n.º 01.000213819-58, estando o crédito tributário garantido e a execução devidamente suspensa.

A retificação dos dados da escrita fiscal só faria sentido se a Impugnante concordasse com a glosa do creditamento do primeiro Auto de Infração, o que não é caso dada a discussão judicial.

A ausência de decisão definitiva na esfera judicial prejudica o estorno de créditos que o Fisco pretende implementar pelo lançamento ora analisado, assim como a multa de revalidação.

Verifica-se que a conduta que se pretende sancionar é se refere a uma obrigação que está em discussão junto ao Poder Judiciário.

Fazendo-se uma interpretação integrada da legislação tem-se que as hipóteses trazidas no § 3º do art. 65 do RICMS/02 tratam de situações de encerramento das discussões sobre a matéria objeto. E não poderia ser diferente.

Portanto, a interpretação do dispositivo deve ser no sentido de que a retificação deve ser feita apenas após o estorno se tornar definitivo.

Tendo em vista que a Impugnante recorreu ao Poder Judiciário justamente discutindo a obrigação principal não seria possível dela exigir a retificação das Declarações de Apuração e Informação do ICMS - DAPIs como pretende o Fisco.

Se há discussão judicial, o estorno apenas será definitivo com o trânsito em julgado da decisão.

Não sendo possível exigir a retificação, neste momento, por consequência, não houve consignação nas DAPIs de valor de saldo credor cujo montante tenha sido objeto de estorno pelo Fisco. Isto porque, o próprio estorno ainda está em discussão.

Desta forma, a publicação da decisão irrecorrível na esfera administrativa apenas levaria a obrigação à Impugnante de ajustar a sua escrita fiscal, caso não houvesse discussão judicial sobre o tema principal.

Como o resultado da decisão judicial tem impacto direto na exigência feita pelo RICMS/02, deve-se aguardar o resultado desta decisão para exigir a reformulação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

das informações da DAPI, pois só após uma decisão judicial que confirme o estorno procedido pela Fiscalização, este se concretizará.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas ao item 1 do Auto de Infração.

Sala das Sessões, 03 de maio de 2017.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira

CC/MIG