

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.185/18/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000963474-12  
Impugnação: 40.010145735-80  
Impugnante: Companhia Luz e Força de Mococa  
IE: 307195281.00-10  
Proc. S. Passivo: Carolina Amado Donadon/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA – ENERGIA ELÉTRICA. Constatada a falta de recolhimento de ICMS, por ter sido consignado nos documentos fiscais emitidos para acobertar operações relativas à circulação de energia elétrica de base de cálculo menor do que a prevista na legislação. Infração caracterizada nos termos do art. 42, inciso I, alínea “a”, subalínea “a.12” c/c art. 43, inciso IV, alínea “a” ambos do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” ambos da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, em virtude de consignação nos documentos fiscais, emitidos para acobertar operações relativas à circulação de energia elétrica, base de cálculo menor do que a prevista na legislação, no período de 01/03/13 a 31/12/13.

A consignação de base de cálculo a menor nas notas fiscais e contas de energia elétrica (NF/CEE) decorreu da não inclusão das parcelas da subvenção econômica recebidas de Centrais Elétricas Brasileiras S.A. (ELETROBRÁS) e da União, oriundas da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), instituída pela Lei nº 10.438/02, e modificada pela Lei nº 12.783/13.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000.024.640-36 (fls. 02); Auto de Infração-AI (fls. 05/08); Relatório Fiscal (fls. 09/13); **Anexo 1** – Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 15); **Anexo 2** – Demonstrativo consolidado do ICMS apurado a partir da recomposição das tarifas de energia elétrica aplicadas aos consumidores da classe “rural” e “serviço público” por classe de consumo e grupo de tensão (fls. 17); **Anexo 3** – Demonstrativo da apuração da multa isolada aplicada sobre a diferença da base de cálculo, **Anexos 4, 5, 6 e 7** – Demonstrativos analíticos do ICMS a serem exigidos a partir da recomposição das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tarifas de energia elétrica aplicadas aos consumidores das classes rural e serviço público grupos “A” e “B” em mídia eletrônica – CD, (fls.19); **Anexo 8** – Tabelas de índices para inclusão dos tributos nas tarifas de energia elétrica, (fls. 21); **Anexo 9** – Cópia Decreto nº 7.891/13, (fls.23/29); **Anexo 10**- Cópia da Resolução Homologatória da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL nº 1.474/13, (fls.31/40); **Anexo 11**- Termo de Intimação nº 038/17, e-mail de resposta, (fls.42/45), **Anexo 12** - Mídia eletrônica contendo documentos de acordo com o solicitado pelo AIAF e correspondência, de 19/01/18, contendo resposta ao retrocitado AIAF, (fls. 03, fls. 47/56).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 58/94, acompanhada dos documentos de fls. 96/144, com os argumentos infra elencados:

- informa que é concessionária de serviços públicos de distribuição de energia elétrica e que exerce sua atividade conforme legislação regulatória do setor da atividade econômica vinculado ao fornecimento de energia elétrica e nos termos do contrato de concessão;

- destaca que não é livre para estabelecer o preço de seu produto/mercadoria, devendo sempre obedecer ao Poder Concedente, o qual é exercido por meio da Agência Nacional de Energia Elétrica –ANEEL;

- ressalta que no fornecimento de energia elétrica a determinadas classes, tais como os consumidores rurais ou dos serviços públicos de água e esgoto, devem ser aplicadas as tarifas pré-determinadas pelo Poder Concedente, as quais são inferiores àquelas normalmente praticadas, tal como disciplinado no Decreto nº 7.891/13;

- alega que a redução das tarifas configura-se política social em benefício a toda a sociedade e portanto os custos da produção rural e de serviços essenciais não são onerados em razão de aplicação de tarifas de energia elétrica;

- assevera que a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão do serviço público em questão decorre da manutenção de subvenções anuais que implicam na transferência de valores da união ou do Poder Concedente para as distribuidoras nos termos da Lei nº 10.738/02 e do Decreto nº 7.891/13, ademais estas subvenções caracterizam-se por ingresso de valores não decorrentes da venda de produtos e serviços e não guardam relação direta com o fornecimento de energia elétrica;

- sustenta que a Fiscalização, não observando a natureza jurídica da subvenção e diante de uma provável interpretação deficiente da legislação que estabelece a subvenção, bem como da legislação financeira, entendeu que a utilização de tarifas reduzidas (desconto legal), configuraria desconto condicional e, assim, deveriam ter sido incluídos na base de cálculo do ICMS;

- entende que a Fiscalização, segundo critérios não estritamente esclarecidos no Auto de Infração, o que é causa de nulidade, supostamente identificou os consumidores que estariam classificados nos grupos de consumo “A” e “B”, das classes: rural e serviço público;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- acrescenta que em virtude da identificação retro descrita, nos termos do Decreto nº 7.891/13 e da Resolução Homologatória ANEEL nº 1.473/13, a Fiscalização entendeu, equivocadamente, que os valores tarifários reduzidos aplicados aos grupos de retro identificados, seriam descontos condicionais e, portanto, deveriam ser incluídos na base de cálculo do ICMS;

- assevera que na relação entre distribuidora e consumidor não há espaço ou livre negociação para o estabelecimento de descontos mediante o atendimento de certas condições pelo consumidor em favor da distribuidora;

- informa que os valores tarifários identificados por “desconto” sobre uma determinada tarifa são imposição legal, sem qualquer ingerência da distribuidora e se tratam de mera metodologia para apuração do valor tarifário e não efetivo desconto;

- acrescenta que a redução na tarifa não é compensada de forma simétrica pelo Poder Concedente, isto é, este não efetiva o complemento da tarifa em favor da distribuidora, mas tão somente estabelece um plano de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro em que os prejuízos eventualmente incorridos pelas distribuidoras são compensados mediante recebimento de subvenção do governo federal em momento distinto e desvinculado do fornecimento de energia elétrica;

- argui a nulidade do Auto de Infração pela inexistência de norma tributária que disciplinasse a tributação das operações com energia elétrica subvencionadas, pois apenas com a edição da Instrução Normativa da Superintendência de Tributação – IN/SUTRI nº 02/16 é que essa matéria foi disciplinada, com a respectiva definição das obrigações acessórias, forma de indicação na NF/CEE e a base de cálculo da operação, sendo esta bem diversa daquela apurada pela Fiscalização;

- aduz a improcedência do lançamento fiscal, por expressa ofensa aos princípios da legalidade e anterioridade em decorrência da ausência de norma legal que discipline a operação do ponto de vista fiscal e a tributação do ICMS sobre a energia elétrica subvencionada;

- sustenta ter havido falta de critério homogêneo na quantificação do crédito tributário e no descompasso entre as tarifas (preço/base de cálculo) identificadas pela Fiscalização e aquelas que efetivamente constam da Resolução Homologatória ANEEL nº 1.474/13, que segundo a própria Fiscalização, deveriam ser a base de cálculo das operações realizadas pela Impugnante;

- destaca que a metodologia utilizada para apurar os supostos valores devidos de ICMS pelo fornecimento de energia elétrica ao grupo de consumidores da classe Rural B é completamente distinta daquela utilizada para os demais grupos de consumidores objeto da autuação;

- registra que a Fiscalização entendeu que as tarifas subvencionadas dedicadas aos grupos Rural (A e B) e Serviços Públicos (A e B) não seria efetivamente o preço da operação, eis que o preço seria aquele relativo aos valores tarifários sem a redução imposta pela legislação;

- entende que a Fiscalização obteve os valores de tarifas sem as reduções previstas no § 2º do Decreto nº 7.891/13;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- informa que para cálculo do suposto ICMS, em relação às operações com consumidores do grupo Rural B, a Fiscalização entendeu que a base de cálculo deveria ser pautada pelo valor da tarifa estipulado na Resolução Homologatória ANEEL nº 1.474/2013 para a classe B1 Residencial, apontando separadamente o valor da tarifa da TUSD e da TE

- aponta que em relação às exigências fiscais de ICMS para os consumidores do Grupo B, verifica-se que a motivação, (lógica adotada no Auto de Infração) é confirmada pelo cálculo empreendido na apuração do suposto ICMS exigido;

- acrescenta que, em relação aos demais créditos tributários relativos aos grupos Rural “A” e Serviços Públicos “A” e “B”, a metodologia adotada pela Fiscalização foi outra, pois conforme a lógica da motivação exposta no Auto de Infração, a Fiscalização adotou uma conta de chegada, entretanto o valor tarifário deveria ser obtido conforme Resolução Homologatória ANEEL nº 1.474/13;

- informa que a Fiscalização, ao apurar o valor da tarifa para os supra mencionados consumidores, adicionou sobre o valor tarifário indicado nas NF/CEE o percentual de desconto previsto no Decreto nº 7.891/13;

- argumenta que a Fiscalização não indica se os valores tratam-se de R\$/MWh ou de R\$/kWh, e tampouco se além aos valores previstos na Resolução Homologatória ANEEL nº 1.474/13, fugindo assim ao padrão metodológico adotado na apuração do suposto crédito tributário relativo ao fornecimento de energia elétrica para consumidores do grupo Rural “B”;

- questiona o valor da tarifa apurado pela Fiscalização na primeira linha do Anexo 5 do Auto de Infração e afirma que o mesmo erro é cometido nas demais linhas do Anexo 5 e nos Anexos 6 e 7;

- assevera que os erros, incorreções e omissões cometidos no Auto de Infração não estão albergados pelo art. 92 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, razão pela qual deverá ser reconhecida a nulidade do Auto de Infração.

- transcreve decisões do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CC/MG, acerca da nulidade de crédito tributário;

- reitera a arguição de nulidade do Auto de Infração por vício na metodologia de apuração do crédito tributário, por incoerência entre a motivação e a apuração do crédito tributário e em razão de utilização de valores distintos daqueles publicados pelo órgão regulador para determinação da tarifa de energia elétrica;

- discorre acerca da base normativa relacionada à política tarifária.

- informa que a Lei nº 8.987/95 estabelece que diante das peculiaridades do serviço público de distribuição de energia elétrica, o poder concedente poderá prever a possibilidade de receitas alternativas, complementares, acessórias com vistas a manter a modicidade tarifária e que as tarifas poderão ser diferenciadas em função das características técnicas e dos custos específicos do atendimento do usuário;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- destaca, sinteticamente, atribuições da ANEEL relativas à tarifação;
- conclui que a definição da tarifa de energia elétrica pela distribuidora, por se tratar de atividade regulada pelo poder público, é extremamente restrita aos termos do edital e da proposta vencedora, bem como é controlada ao longo da concessão pelo Poder Concedente, o qual detém o poder para realizar alterações unilaterais, desde que mantenha o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão;
- discorre acerca da base normativa relativa à política de subvenções, com ênfase na mudança de metodologia a partir da Lei nº 10.438/02 que criou a Conta de Desenvolvimento Energético (CDE),
- aponta a origem dos recursos da CDE, seus objetivos nos termos da Lei nº 10.438/02 e suas finalidades estabelecidas no Decreto nº 7.891/13;
- informa que há subvenções outorgadas a partir da CDE que têm como causa a imposição de tarifas reduzidas a determinada classe de usuário/consumidores e como finalidade expressa, compensação para recuperação de custos da operação de compra de energia elétrica ou com infraestrutura, não relacionados diretamente com a venda de energia elétrica;
- discorre acerca da natureza jurídica das subvenções;
- conclui que as subvenções previstas nas leis referem-se à receita decorrente de transferências do Poder Concedente para recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão em razão de ônus impostos pelo próprio Poder Público e não de receita decorrente da venda de energia elétrica;
- discorre, sinteticamente, acerca da estrutura normativa do ICMS, cita artigos da Constituição da República de 1988, CR/88 acerca do ICMS;
- sustenta que a base de cálculo, em homenagem aos princípios da tipicidade tributária e da capacidade contributiva, deverá corresponder economicamente ao critério material;
- entende que ICMS incide tão somente sobre as operações que representam a circulação jurídica de mercadoria e que a base de cálculo deve corresponder ao valor da operação de circulação jurídica da mercadoria no momento em que se concretizou a circulação, o que não ocorre no recebimento de subvenção;
- assegura que a tributação pelo ICMS das subvenções recebidas pelas distribuidoras do Poder Concedente é indevida, por flagrante violação da CR/88, uma vez que subvenção não é preço ou receita da venda de energia elétrica;
- reitera que a subvenção se trata de uma transferência do Poder Público para o particular não decorrente e não vinculada à venda de mercadoria ou prestação de serviço.
- relata que o preço da mercadoria (tarifa) é definido previamente à concessão de subvenção e está normativamente fora da operação jurídica de venda de energia elétrica, e aponta a existência de três relações distintas:
  - a) Poder Concedente e a Distribuidora,

b) Distribuidora e o consumidor,

c) Distribuidora e Estado.

- assevera que a partir da estrutura supra descrita, deve-se fundamentar a relação entre o estado e a distribuidora para fins de exigência do ICMS, uma vez que tal relacionamento deverá se limitar à relação jurídica entre distribuidora e consumidor, na qual é determinado o valor da operação mediante a multiplicação do valor da tarifa previamente estabelecido pelo valor da energia consumida;

- sustenta que a subvenção foge à operação de fornecimento de energia elétrica.

- entende que a CR/88, ao tratar do ICMS prescreve que o referido imposto incidirá sobre a circulação de mercadoria, ou seja, o fato jurídico que será colhido pelo antecedente da norma tributária será a operação de venda de mercadoria, nessa direção a jurisprudência é pacífica no sentido de que referido imposto incide sobre a circulação jurídica e não apenas sobre a circulação física, pois é necessária a ocorrência do negócio jurídico de transmissão da propriedade;

- conclui a partir da definição de que o fato gerador ou o critério material do ICMS é o negócio jurídico que implica na circulação de mercadoria, que a subvenção recebida não pode ser tributada pelo ICMS pois não decorre de venda de energia elétrica e muito menos coincide temporalmente com a circulação da mercadoria;

- reitera que a subvenção é relativa de uma receita não decorrente da venda de energia elétrica, mas sim da relação de direito administrativo mantida com a união;

- relata que o art. 110 do CTN impede que a lei tributária distorça os conceitos empregados pela CR/88 e pelo direito privado para fins de instituição de imposto;

- sustenta que a base de cálculo do ICMS é o preço da energia elétrica o qual é fixado pelo Poder Concedente;

- ressalta que, nos termos do inciso I do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação de circulação de mercadoria;

- destaca que fixar preço dos serviços públicos jamais pode ser entendido como concessão de isenção, pois, caso assim o fosse, o limite para dizer se o preço é justo ou não para o estado sob o ponto de vista da tributação, permaneceria indefinido, não haveria qualquer parâmetro e, por consequência, estaria instaurada a insegurança jurídica se o estado pudesse questionar as regras de concessão de serviços públicos cuja competência normativa é tão somente da união;

- aduz que se na seara do direito privado, subvenção não é preço da operação de venda de mercadoria e muito menos decorre de uma operação de traslado da propriedade entre concessionária e união, a subvenção não pode ser qualificada como fato gerador do ICMS;

- atesta que a remuneração das concessionárias distribuidoras de energia elétrica ocorre por cobrança de tarifa, o que vem a ser, por consequência, o preço da operação de fornecimento de energia elétrica - circulação de mercadoria;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ressalta que a tarifa para os grupos rurais e serviços públicos, embora pautada em outras tarifas, é devidamente delimitada pela legislação a qual estabelece o valor fixo da tarifa, portanto, o preço da operação de distribuição de energia elétrica para os consumidores enquadrados nessas classes de consumo é inferior ao valor tarifário necessário à manutenção do equilíbrio econômico financeiro dos contratos de concessão.

- cita que, no caso específico dos consumidores de baixa renda, tem-se que diante da medição do consumo de energia elétrica e das disposições da ANEEL quanto ao valor da tarifa, a grandeza econômica do fato gerador do ICMS decorre da multiplicação da quantidade de kWh pelo valor da tarifa reduzida, o que resulta no preço da operação.

- sustenta que a base de cálculo do ICMS somente pode ser o preço da operação e nada mais, sendo que a apuração da subvenção e recebimento de eventual valor é totalmente desvinculada:

- a) da operação de circulação da mercadoria;
- b) da definição do preço da operação;
- c) da ocorrência do fato gerador;
- d) do momento da ocorrência do fato gerador;
- e) da definição da base de cálculo.

- transcreve doutrina que entende pertinente à matéria;

- cita jurisprudência da Subprocuradoria Geral da República em parecer de Recurso Especial, (RESP) nº 1.286.705/SP;

- assevera que a redução da tarifa para os consumidores do subgrupo rural e serviços públicos não se trata de “desconto” negociado entre as partes, mas de imposição legal, o que, portanto, o assemelha a um desconto incondicional, que não deverá ser computado na base de cálculo do ICMS, sob pena de infringência ao art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da LC nº 87/96;

- informa que, embora o STF ainda não tenha decidido definitivamente a matéria, atualmente há duas ações diretas de inconstitucionalidade (ADI) que debatem a possibilidade de os estados tributarem pelo ICMS as subvenções;

- acrescenta que ainda não houve manifestação dos ministros do STF, entretanto há entendimento da Procuradoria Geral da República (PGR), em outras ações diretas de inconstitucionalidade de forma a reconhecer a constitucionalidade da não tributação da parcela da subvenção sobre a energia elétrica, e pela procedência do pedido de forma a reconhecer a inconstitucionalidade da exigência do ICMS;

- salienta que a política de modicidade tarifária não se trata de isenção heterônoma e sim de política energética como fixação do valor tarifário limite a ser cobrado pelas concessionárias de energia elétrica.

- sustenta que a determinação da redução, tratado equivocadamente pela Fiscalização como desconto, não é para a concessionária de distribuição de energia

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

elétrica, mas sim para a ANEEL na fixação da tarifa e portanto tem-se que o preço da operação é fixado antes da ocorrência do fato gerador e independentemente de qualquer característica da operação/consumidor;

- reitera que não há concessão de desconto para o contribuinte, mas sim o dever do Poder Concedente de fixar um preço para a operação com base na política de modicidade tarifária, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.427/96;

- discorre acerca do desconto condicional para concluir que a redução tarifária imposta por lei se for equiparada a desconto, para fins tributários, deve ser comparado a desconto incondicional.

- aponta erro do cálculo na apuração do tributo pelo Fisco no Anexo 4 do Auto de Infração;

- destaca que, na remota hipótese de se reconhecer que os valores subvencionados devem ser tributados, deverá ser reconhecido que a exigência deve respeitar o princípio da capacidade contributiva e assim, somente poderá ser tributado o valor efetivamente recebido pela Impugnante.

- cita a Instrução Normativa SUTRI nº 002/16 para sustentar que deve ser computado como base de cálculo o valor repassado pela Eletrobrás e não a diferença entre o valor da tarifa base e o valor da tarifa subvencionada;

- discorda do valor da base de cálculo não tributada;

- sustenta que a exigência de ICMS sobre os valores da subvenção repassados às concessionárias implica em dupla tributação;

- acrescenta que a não incidência do ICMS não implicaria em redução da arrecadação do ICMS, pois, ao se seguir a lógica de que a subvenção é vinculada diretamente à tarifa de energia elétrica, deve-se aceitar que a CDE também o é, por ser esta a fonte de custeio das subvenções concedidas pelo Poder Público;

- informa que nos termos do art. 28 do Decreto nº 4.541/02, a CDE movimenta recursos advindos dos pagamentos de quotas anuais por parte de todos os agentes que comercializam energia elétrica com consumidor final e se constitui em encargo tarifário incluído nas tarifas de uso dos sistemas de transmissão ou de distribuição;

- assevera que, se de um lado o governo federal reduziu a arrecadação do ICMS diante da imposição de uma tarifa reduzida, de outro, ele aumentou ou, pelo menos, manteve o mesmo nível de arrecadação diante da instituição da CDE, cujo fundo é composto pelos recursos decorrentes dos encargos tarifários incluídos na TUST e na TUSD, as quais são tributadas pelo ICMS.

- alega que a tributação da CDE pelo ICMS, cobrada de tarifas sobre determinadas operações de energia elétrica, bem como a tributação da parcela da subvenção repassada às distribuidoras para fins de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão, infringe os princípios de proteção ao patrimônio e do não confisco;



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- entende que é indevida a aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada, configurando *bis in idem*;

- aduz que as penalidades apresentam natureza confiscatória;

- requer a nulidade do Auto de Infração ou o cancelamento do crédito tributário, ou subsidiariamente a redução ou cancelamentos da multa isolada, mediante a aplicação do Permissivo Legal, nos termos do art. 53, §§ 3º e 5º da Lei nº 6.763/75.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização, conforme Termo de Intimação nº 005/18, requisita informações complementares relativas a cada item das NF/CEE discriminadas nos Anexos 4, 5, 6 e 7, relacionados em mídia eletrônica – CD, (fls. 148/150).

Regularmente cientificada a Impugnante manifesta-se às fls. 154/156, e colaciona aos autos:

- documentos de fls.157/160;

- mídia eletrônica – CD às fls. 161;

- Resoluções Homologatórias da ANEEL, fls. 162/190.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização emite o Termo de Rerratificação de fls. 191, e acosta aos autos os seguintes documentos:

- Auto de Infração – Demonstrativo do Crédito Tributário, fls. 192/193;

- Anexo 1 – reformulado, fls. 195;

- Anexo 2 – reformulado, fls.197;

- Anexos 3, 4, 5, 6 e 7 – reformulados, mídia eletrônica – CD, fls. 199.

Aberta vista, a Autuada promove aditamento da impugnação às fls. 289/328, acompanhada dos documentos de fls. 330/391, reitera as alegações apresentadas em sede de impugnação, e acrescenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- cita o art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/18;

- sustenta que a partir da interpretação do art. 24 da LINDB, o entendimento de que somente em 2016 a inclusão da subvenção na base de cálculo do ICMS foi disciplinada no estado de Minas Gerais, portanto, não alcança o período objeto da autuação;

- transcreve jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo – TJ/SP que versa sobre situações constituídas ao abrigo do art. 24 da LINDB;

A Fiscalização manifesta-se às fls. 393/430, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento conforme reformulações efetuadas.

Em sessão realizada em 06/12/18, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 18/12/18, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Relator) e Heldo Luiz Costa, que julgavam parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 191.

## **DECISÃO**

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passarão a compor o presente Acórdão com pequenas alterações e adaptações de estilo.

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induvidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, em virtude de consignação nos documentos fiscais, emitidos para acobertar operações relativas à circulação de energia elétrica, base de cálculo à menor do que a prevista na legislação, no período de 01/03/13 a 31/12/13.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A consignação de base de cálculo a menor nas notas fiscais e contas de energia elétrica (NF/CEE) decorreu da não inclusão das parcelas da subvenção econômica recebidas de Centrais Elétricas Brasileiras S.A. (ELETROBRÁS) e da União, oriundas da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), instituída pela Lei nº 10.438/02, e modificada pela Lei nº 12.783/13.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se de início que a Fiscalização, reformulou o crédito tributário, em decorrência de acatamento parcial das razões da Defesa relativamente aos itens infra elencados:

- erro na metodologia de apuração do crédito tributário;
- erro na quantificação do crédito tributário.

Procedida a reformulação do crédito tributário, a Autuada foi regularmente cientificada das alterações procedidas na peça fiscal, mediante o encaminhamento dos anexos de nº 1 a 7 Reformulados, do novo Demonstrativo do Crédito Tributário e do Termo de Rerratificação de Lançamento (fls. 191), com indicação da reabertura dos prazos legais para, inclusive, pagamento/parcelamento com as reduções previstas na legislação.

Há que se observar, no entanto, que a reformulação do crédito tributário, com conseqüente redução do montante exigido, teve por objetivo eliminar incorreções na apuração da base de cálculo do ICMS, porém sem qualquer relação com acusação fiscal, consubstanciada no Auto de Infração em exame, qual seja: a não inclusão da parcela da subvenção da CDE na base de cálculo do ICMS.

Energia elétrica, embora seja um bem imaterial, é considerada, para todos efeitos, como mercadoria. Essa constatação decorre da própria Constituição da República de 1988, ao estabelecer no § 3º do art. 155 da Magna Carta, que à exceção do ICMS nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.

Nessa mesma direção o Código Civil, Lei nº 10.406/02, estabeleceu consoante art. 83, inciso I, que consideram-se móveis para os efeitos legais as energias que tenham valor econômico.

Portanto, para efeitos tributários, energia elétrica é mercadoria, e como tal deve ser considerada.

No tocante ao disciplinamento normativo tributário vale destacar que a CR/88, ao dispor sobre o ICMS, regulou ela própria a matéria, estabelecendo objetivamente a regra matriz do imposto em todos os seus termos, deixando para a lei complementar e para a legislação ordinária apenas as regras gerais para sua implementação, confira-se:

CR/88

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

§ 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)

Por sua vez, a Lei Complementar (LC) nº 87/96, estabeleceu as normas gerais sobre o ICMS, ao dispor sobre incidência, fato gerador, e base de cálculo do ICMS e, ademais, não teceu considerações especiais sobre energia elétrica, dispensando a esta, tratamento tributário igual às demais mercadorias, veja-se:

### LC nº 87/96

Art. 2º - O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

(...)

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

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

(...)

§ 1º - Integra a base de cálculo do imposto:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

No estado de Minas Gerais essa matéria foi regulamentada, por intermédio da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/02, em estrita observância aos preceitos constitucionais.

Como a competência para definir a base de cálculo do ICMS foi atribuída pela Constituição Federal à Lei Complementar, e, frise-se somente à lei complementar, o efeito jurídico-tributário decorrente de modificações implementadas na legislação regulatória do setor energético brasileiro é nulo para fins de percepção da base de cálculo do ICMS.

Registra-se que é desarrazoado, o entendimento de que alterações na legislação regulatória do setor de energia elétrica sejam capazes de produzir efeitos tributários. Não se pode, por simples normas infraconstitucionais, ferir a autonomia e competência tributária dos entes federados.

Esclareça-se por oportuno, que mediante a Lei nº 10.438/02, foi criada a Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), visando o desenvolvimento energético dos estados e a competitividade da energia produzida a partir de fontes eólica, pequenas centrais hidrelétricas, biomassa, gás natural e carvão mineral nacional, nas áreas atendidas pelos sistemas interligados e promover a universalização do serviço de energia elétrica em todo o território nacional, devendo seus recursos, observadas as vinculações e limites a seguir prescritos, se destinarem originalmente às seguintes utilizações:

I - para a cobertura do custo de combustível de empreendimentos termelétricos que utilizem apenas carvão mineral nacional, em operação até 6/02/98, e de usinas enquadradas no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.648/98, situados nas regiões abrangidas pelos sistemas elétricos interligados e do custo das instalações de transporte de gás natural a serem implantados para os estados onde, até o final de 2002, não exista o fornecimento de gás natural canalizado, observadas as seguintes limitações:

a) no pagamento do custo das instalações de transporte de gás natural, devem ser deduzidos os valores que forem pagos a título de aplicação do § 7º do art. 11 da retrocitada lei;

b) para garantir 75% (setenta e cinco por cento) do valor do combustível ao seu correspondente produtor, mantida a obrigatoriedade de compra mínima de combustível estipulada nos contratos vigentes na data de publicação desta lei, a partir de 1º de janeiro de 2004, destinado às usinas termelétricas a carvão mineral nacional, desde que estas participem da otimização dos sistemas elétricos interligados, compensando-se, os valores a serem recebidos a título da sistemática de rateio de ônus e vantagens para as usinas termelétricas de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 9.648/98, podendo a ANEEL ajustar o percentual do reembolso ao gerador, segundo

critérios que considerem sua rentabilidade competitiva e preservem o atual nível de produção da indústria produtora do combustível;

II - para pagamento ao agente produtor de energia elétrica a partir de fontes eólica, térmicas a gás natural, biomassa e pequenas centrais hidrelétricas, cujos empreendimentos entrem em operação a partir da publicação desta lei, da diferença entre o valor econômico correspondente à tecnologia específica de cada fonte e o valor econômico correspondente a energia competitiva, quando a compra e venda se fizer com consumidor final;

III - para pagamento do crédito de que trata a alínea “d” do inciso II do art. 3º da Lei nº 9.648/98;

IV - até 15% (quinze por cento) do montante previsto no § 2º, para pagamento da diferença entre o valor econômico correspondente à geração termelétrica a carvão mineral nacional que utilize tecnologia limpa, de instalações que entrem em operação a partir de 2003, e o valor econômico correspondente a energia competitiva.

Em 2013, com as alterações introduzidas pela Lei nº 12.783/13, que deu nova redação ao art. 13 da Lei nº 10.438/02, regulamentada pelo Decreto nº 7.891/13, a CDE, além de suas demais finalidades, passou a custear os seguintes descontos incidentes sobre as tarifas aplicáveis aos usuários do serviço público de distribuição de energia elétrica:

I - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição incidente na produção e no consumo da energia comercializada por empreendimento enquadrado no § 1º do art. 26 da Lei nº 9.427/96;

II - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia incidentes no consumo de energia da atividade de irrigação e aquicultura realizada em horário especial de unidade consumidora classificada como rural, devido à aplicação do art. 25 da Lei nº 10.438/02;

III - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia concedida às concessionárias e permissionárias de distribuição de energia elétrica, devido à aplicação dos arts. 51 e 52 ambos do Decreto nº 4.541/02;

IV - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia aplicável à unidade consumidora classificada como de serviço público de água, esgoto e saneamento, nos termos do retrocitado decreto;

V - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia aplicável à unidade consumidora classificada como rural, nos termos do Decreto nº 4.541/02;

VI - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia aplicável à unidade consumidora classificada como cooperativa de eletrificação rural, inclusive às cooperativas regularizadas como autorizadas, nos termos do supra citado decreto e;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia aplicável à unidade consumidora da classificada como serviço público de irrigação, nos termos do Decreto nº 4.541/02.

Salienta-se por oportuno, que até o começo da vigência da Lei nº 12.783/13, todos os descontos tarifários, exceto o concedido ao consumidor residencial baixa renda - Tarifa Social de Energia Elétrica (TSEE), eram arcados pelos próprios consumidores das concessionárias, configurando-se como um subsídio cruzado.

As concessionárias tinham as suas tarifas majoradas para compensar os descontos concedidos apenas em sua própria área de concessão. Com isso o impacto tarifário dependia do tamanho dos mercados subsidiados e subsidiantes.

Verifica-se que a partir de 2013, com a inclusão dessa finalidade na CDE, todos os consumidores do Sistema Integrado Nacional (SIN) passaram a contribuir com o rateio dos subsídios tarifários, independentemente do mercado subsidiado da área de concessão onde o consumidor está localizado.

Além do consumidor residencial baixa renda, a subvenção da CDE é destinada a compensar às distribuidoras pela perda de receita decorrente da concessão de descontos tarifários aos seguintes usuários do serviço: gerador e consumidor de fonte incentiva; atividade de irrigação e aquicultura em horário especial; agente de distribuição com mercado próprio inferior a 500 GWh/ano; serviço público de água, esgoto e saneamento; classe rural; subclasse cooperativa de eletrificação rural; e subclasse de serviço público de irrigação.

Ademais, nos termos do § 2º, art. 1º do Decreto nº 7.891/13, no reajuste ou procedimento ordinário de revisão tarifária, a ANEEL deverá estabelecer a convergência gradual dos descontos concedidos atualmente, para cada concessionária ou permissionária de distribuição, aos seguintes valores, confira-se:

I - Grupo A, classe Rural: dez por cento para a tarifa de uso do sistema de distribuição e para a tarifa de energia das unidades classificadas como rural;

II - Grupo A, subclasse Cooperativa de Eletrificação Rural: trinta por cento para a tarifa de uso do sistema de distribuição e para a tarifa de energia das unidades classificadas como cooperativas de eletrificação rural;

III - Grupo A, subclasse Serviço Público de Água, Esgoto e Saneamento: quinze por cento para tarifa de uso do sistema de distribuição e para a tarifa de energia das unidades classificadas como Serviço Público de Água, Esgoto e Saneamento;

IV - Grupo B, subclasse Serviço Público de Água, Esgoto e Saneamento: quinze por cento sobre a tarifa do subgrupo B3;

V - Subgrupo B2, classe Rural: trinta por cento sobre a tarifa do subgrupo B1, classe Residencial;

VI - Subgrupo B2, subclasse Serviço Público de Irrigação: quarenta por cento sobre a tarifa do subgrupo B1, classe Residencial; e

VII - Subgrupo B2, subclasse Cooperativa de Eletrificação Rural: trinta por cento sobre a tarifa do subgrupo B1, classe Residencial.

Registra-se por oportuno, que, apesar de indicar no citado decreto os percentuais de desconto, a ANEEL utiliza metodologias distintas para apresentar na resolução homologatória o subsídio tarifário a ser suportado pela CDE o que, por conseguinte, tem implicação direta na forma de faturamento a ser realizado pelas distribuidoras.

Há casos em que a resolução homologatória indica a tarifa já reduzida, ou seja, já considerados os efeitos do subsídio, como por exemplo no faturamento dos consumidores do Grupo “B” - classe de consumo “B2 – Rural”.

Para esses consumidores a tarifa indicada pela ANEEL corresponde, como regra geral, a 70% (setenta por cento) da tarifa do “B1 – Residencial”. Essa tarifa, já reduzida, é utilizada pelas distribuidoras para cálculo do valor a ser exigido pelo fornecimento de energia elétrica.

Em outros casos a ANEEL não publica a tarifa reduzida, já impactada pelo subsídio. Apenas é indicado na resolução homologatória o percentual de desconto a ser aplicado pela distribuidora, como por exemplo no fornecimento de energia a consumidores do Grupo “A” - classe de consumo “A – Rural”.

Nesses casos, como regra geral, a distribuidora indica nas NF/CEE um item de cobrança da energia elétrica fornecida, calculada pela tarifa de referência, sem os efeitos do subsídio e, em seguida, inclui item de desconto.

Há vários meios do estado agir na ordem econômica, seja estimulando ou desestimulando certo comportamento ou atividade, de modo a obter resultados diversos dos ordinariamente obtidos nos fluxos espontâneos de mercado.

Nesse diapasão, pode o estado valer-se de subsídios, subvenções, favores creditícios, desonerações tributárias e outros mecanismos de regulação, para esse fim.

Portanto, adotou a União mecanismo específico, com natureza de direito econômico e não tributário, para favorecer a agente econômico (consumidor de energia elétrica), possibilitando o acesso dos consumidores a serviço público essencial de caráter econômico.

Diante disso, verifica-se que o agente econômico favorecido, nos limites do benefício não tributário concedido, é o consumidor de energia elétrica e não as concessionárias ou permissionárias de serviço público de energia elétrica, que recebem os valores correspondentes à subvenção aos consumidores.

Na hipótese sob apreciação o que se tem é o recebimento de valores, pelas concessionárias ou permissionárias de serviço público de energia elétrica, em virtude da operação relativa ao fornecimento de energia elétrica a determinados grupos de consumidores.

Tais valores compõem-se de duas parcelas, ambas relativas ao consumidor: uma desembolsada diretamente por este, e a outra direcionada ao próprio consumidor, porque ele é destinatário da subvenção, embora operacionalmente seja repassada diretamente às concessionárias ou permissionárias de serviço público distribuição de energia elétrica.



Cabe ressaltar, então, que não se encontra afetada a capacidade econômica do contribuinte que realiza o fato gerador do ICMS (fornecimento de energia elétrica), dado que percebeu os valores relativos ao mencionado fornecimento. Daí, se mantém intacto o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária.

Também, não se poderia admitir o efeito de desoneração fiscal a tal subvenção, primeiro, em virtude de sua natureza de norma de direito econômico e não tributário, segundo, porque é vedada, fora as hipóteses previstas na Constituição da República de 1988, a desoneração heterônoma.

A vedação à desoneração heterônoma corresponde ao comando constitucional pelo qual a União não pode desonerar tributo de competência dos demais entes da Federação, nos termos do inciso III do art. 151 da CR/88.

A não incidência do ICMS sobre os valores da subvenção econômica causaria uma interferência de um ente federativo em outro, pois violaria a competência para exigir tributos instituída pela CR/88, na medida em que o subsídio instituído pela União afetaria a receita que os estados auferem com a energia elétrica.

Dessa forma, o valor recebido pela Autuada a título de subvenção econômica integra-se ao preço total da energia elétrica, objeto das correspondentes saídas por ela promovidas e, conseqüentemente, integrando-se também à base de cálculo do ICMS incidente nessas operações.

Resta, portanto, que razão não assiste à Defesa, quanto ao argumento de que a subvenção não é preço da operação de energia elétrica, mas tão somente uma receita desvinculada do fornecimento de energia elétrica, ou no máximo, de uma indenização para manutenção do equilíbrio econômico financeiro do contrato de concessão.

Ademais também não lhe assiste razão, quando alega a inexistência de norma tributária que discipline a tributação das operações com energia elétrica subvencionadas, pois apenas com a edição da Instrução Normativa da Superintendência de Tributação –IN/SUTRI nº 02/16, tal matéria foi disciplinada, restando definidas: as obrigações acessórias; forma de indicação na NF/CEE e a base de cálculo da operação.

Reitera-se por oportuno, que a Constituição da República de 1988, delegou à lei complementar competência para fixar a base de cálculo do ICMS.

Destaca-se que a base de cálculo do ICMS com indicação objetiva, ou seja, que integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição, nos termos do art. 13, § 2º, inciso II, alínea “a” da LC nº 87/96.

Para fins de adequar a legislação tributária consolidada, esculpida pela Lei nº 6.763/75, aos preceitos da LC nº 87/96, o estado de Minas Gerais publicou a Lei nº 12.483, de 27/12/96, que alterou o art. 13, § 2º, item 1, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, que passou a apresentar a seguinte redação, examine-se:

**Lei nº 6.763/76**

(...)

§ 2º Integram a base de cálculo do imposto:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. nas operações:

a) todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa;

Matéria incorporada ao RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13/12/02, *in verbis*:

### RICMS/02

Art. 50. Integram a base de cálculo do imposto:

I - nas operações:

a) todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa;

Resta evidente que, ao contrário do alegado pela Impugnante, a base de cálculo do ICMS foi regularmente disciplinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e pelo RICMS/02 e não pela IN/SUTRI nº 02/16.

A instrução normativa, como é de conhecimento público, pode ser definida como um ato puramente administrativo, uma norma complementar administrativa, tão somente, destinada a completar o que está em uma norma hierarquicamente superior.

Trata-se de norma expedida com o objetivo exclusivo de clarear as normas do ordenamento.

Em artigo intitulado “A lei e a instrução normativa: A força da Instrução Normativa”, disponível em: <http://www.rochamarques.com.br/site/wp-content/uploads/pdf/a-lei-e-a-instrucao-normativa.pdf>, a advogada Lenice Iolanda de Oliveira, define com propriedade a instrução normativa, conforme texto infra transcrito:

### A LEI E A INSTRUÇÃO NORMATIVA:

#### A Força da Instrução Normativa

Cada sociedade, cada uma ao seu tempo e necessidade, define para seus pares, os normativos legais, os quais serão aplicados aos casos concretos, quando houver a necessidade de orientar, disciplinar, coibir, limitar ou até mesmo dirimir conflitos entre seus membros, seja para a pessoa física ou jurídica.

Para tanto, as Leis são parâmetros estabelecidos pelo poder constituinte para que estas surtam seus efeitos em um determinado espaço temporal. Em um sentido amplo, todos os comandos legais são leis a serem respeitadas, mas cada normativo legal possui uma caracterização quanto a sua espécie e natureza, bem como finalidade.

Neste sistema, o qual é adotado pelo nosso País, temos a Constituição sendo o pilar central de toda a estruturação legal, isto significa que todo e qualquer ato normativo para ser aplicado tem que estar em

consonância com a Constituição Federal, ou seja, para ser válido e eficaz, o ato normativo tem que estar condizente com a Carta Magna.

Importante destacar a hierarquia que as leis devem se submeter, sob pena de que as mesmas podem provocar verdadeiros conflitos no momento de aplicação da lei ao caso concreto. Como já mencionado, e no topo da pirâmide proposta por Hans Kelsen, está a Constituição, que representa a Lei maior, tendo abaixo desta os Tratados Internacionais, as Leis Complementares e as Leis Ordinárias, e ainda compõem o quadro os Decretos, os Decretos Legislativos e as Resoluções.

As Portarias, Instruções Normativas, Avisos, Regimentos, também são normativos, mais detalhistas, os quais devem de forma estrita, satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

Neste, temos a escopo de conceituar as Instruções Normativas, bem como posicioná-las em relação ao ordenamento jurídico, e sopesar a Instrução Normativa como ferramenta de trabalho do órgão administrativo.

A Instrução Normativa pode ser definida como um ato puramente administrativo, uma norma complementar administrativa, tão somente. Esta tende a completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto Presidencial ou em uma Portaria Interministerial. Desta forma, a Instrução Normativa jamais poderá inovar o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar colidir com Leis ou decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis. (Grifou-se).

A instrução Normativa é expedida pelos superiores dirigentes dos órgãos, seja pelo representante maior do órgão em questão, ou pelo dirigente delegado para tais atribuições para emitir as Instruções Normativas sobre sua extensão.

Desta feita, a Instrução Normativa diz o que os agentes daquele órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como a Instrução Normativa descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo.

Em síntese, a Instrução Normativa é um ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pertinente ressaltar, que o estado de Minas Gerais, sempre considerou que a subvenção econômica integra a base de cálculo do ICMS, nos termos definidos pelo § 1º, inciso II, do art. 13 da LC nº 87/96.

Nesse diapasão, observa-se a isenção inserida no item 165 do Anexo I do RICMS/02, por intermédio do Decreto nº 44.754/08, em observância às disposições contidas no § 60 do art. 1º da Lei nº 17.247, de 27/12/07, examine-se:

### RICMS/02

Anexo I

165 - Relativamente à parcela da subvenção da tarifa de energia elétrica estabelecida pela Lei Federal nº 10.604, de 17 de dezembro de 2002, o fornecimento a consumidores enquadrados na Subclasse Residencial de Baixa Renda, de acordo com as condições fixadas nas Resoluções nº 246, de 30 de abril de 2002, e nº 485, de 29 de agosto de 2002, da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

Ora, só é possível isentar do ICMS uma operação alcançada pela tributação desse imposto.

Não seria possível imaginar que o estado de Minas Gerais viesse a isentar uma operação que estivesse fora do campo de incidência do ICMS.

Resta evidente, portanto, ser descabida a interpretação pretendida pela Impugnante. Argumentos nesse sentido demonstram profundo desconhecimento da legislação tributária ou destinam-se apenas e, tão somente, a protelar a decisão na esfera administrativa.

Quanto à inclusão da subvenção econômica na base de cálculo do ICMS, tão combatida pela Defesa, cumpre esclarecer que é matéria pacificada no Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme jurisprudência infra transcrita:

### RESP 1667780/SP - RECURSO ESPECIAL 2017/0080315-6

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 2/STJ. LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. ICMS. SUBVENÇÃO DA LEI 10.604/2002. ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE "VALOR DA OPERAÇÃO". INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.

1. É INADMISSÍVEL RECURSO ESPECIAL QUANTO À QUESTÃO (ART. 6º DO DECRETO-LEI 4.657/1942), QUE, A DESPEITO DA OPOSIÇÃO DE EMBARGOS DECLARATÓRIOS, NÃO FOI APRECIADA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ.

2. A SOLUÇÃO INTEGRAL DA CONTROVÉRSIA, COM FUNDAMENTO SUFICIENTE, NÃO CARACTERIZA OFENSA AO ART. 535 DO CPC/1973. 3. "É LEGÍTIMA A INCLUSÃO DA SUBVENÇÃO

ECONÔMICA NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA. O IMPOSTO ESTADUAL INCIDE SOBRE O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, SEGUNDO OS ARTS. 12, XII, E 13, VII E § 1º, DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. A COBRANÇA INCIDE SOBRE O VALOR TOTAL, INCLUINDO O DA SUBVENÇÃO, PORQUANTO ESTE INTEGRA O PREÇO FINAL DA TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA" (RESP 1.286.705/SP, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DJE 12/2/2016).

4. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, NÃO PROVIDO. RESP1286705/SP RECURSO ESPECIAL 2011/0106112-0

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ENERGIA ELÉTRICA. INCLUSÃO DE SUBVENÇÃO ECONÔMICA. CONSUMIDORES DE BAIXA RENDA. LEI N. 10.604/02. CONTRARIEDADE AOS ARTS. 12, XII, E 13, VII E § 1º, DA LCP 87/96. NÃO DEMONSTRAÇÃO.

1. RECURSO ESPECIAL PROVENIENTE DE MANDADO DE SEGURANÇA NO QUAL SE DISCUTE A INCLUSÃO DO VALOR DA SUBVENÇÃO ECONÔMICA DA LEI N. 10.604/2002 NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.

2. INEXISTE A ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC, POIS A PRESTAÇÃO JURISDICIONAL FOI DADA NA MEDIDA DA PRETENSÃO DEDUZIDA, CONFORME SE DEPREENDE DA ANÁLISE DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

3. É LEGÍTIMA A INCLUSÃO DA SUBVENÇÃO ECONÔMICA NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA. O IMPOSTO ESTADUAL INCIDE SOBRE O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, SEGUNDO OS ARTS. 12, XII, E 13, VII E § 1º, DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. A COBRANÇA INCIDE SOBRE O VALOR TOTAL, INCLUINDO O DA SUBVENÇÃO, PORQUANTO ESTE INTEGRA O PREÇO FINAL DA TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA.

4. EXCLUIR A SUBVENÇÃO DA BASE DE CÁLCULO É PRERROGATIVA DOS ESTADOS-MEMBROS, MEDIANTE CONVÊNIO (LEI COMPLEMENTAR N. 24/75), O QUE NÃO OCORRE NO CASO EM ANÁLISE.

5. HÁ DUAS RELAÇÕES JURÍDICAS DISTINTAS NO CASO: A) RELAÇÃO CONTRATUAL ENTRE A UNIÃO E AS CONCESSIONÁRIAS; E B) RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ENTRE OS ESTADOS E AS CONCESSIONÁRIAS. A MANUTENÇÃO DO EQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO DOS CONTRATOS COM AS CONCESSIONÁRIAS DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO INTERFERE NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ENTRE OS ESTADOS E AS CONCESSIONÁRIAS.

RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

O entendimento do STJ encontra-se externado também no informativo nº 0576 - Período: 5 a 19 de fevereiro de 2016, confira-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCLUSÃO DE SUBVENÇÃO ECONÔMICA NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.

A SUBVENÇÃO CONCEDIDA COM BASE NO ART. 5º DA LEI N. 10.604/2002 ÀS CONCESSIONÁRIAS E PERMISSIONÁRIAS DE ENERGIA ELÉTRICA COMPÕE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS. A SUBVENÇÃO CONCEDIDA PELO ART. 5º DA LEI N. 10.604/2002 ("FICA AUTORIZADA A CONCESSÃO DE SUBVENÇÃO ECONÔMICA COM A FINALIDADE DE CONTRIBUIR PARA A MODICIDADE DA TARIFA DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA AOS CONSUMIDORES FINAIS INTEGRANTES DA SUBCLASSE RESIDENCIAL BAIXA RENDA A QUE SE REFERE A LEI Nº 10.438, DE 2002, COM EFEITO A PARTIR DA DATA DE SUA PUBLICAÇÃO") POSSUI NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA ALTERNATIVA (ART. 11 DA LEI N. 8.987/1995), BUSCANDO MANTER O EQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO DOS CONTRATOS DE CONCESSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E GARANTIR A MODICIDADE TARIFÁRIA. NÃO OBSTANTE A LOUVÁVEL INTENÇÃO DO GOVERNO FEDERAL DE NÃO ONERAR A TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA DE PARCELA CARENTE DA POPULAÇÃO, A CONCESSÃO DE SUBVENÇÃO NÃO IMPLICA AUTOMÁTICA ISENÇÃO DO MONTANTE NA BASE DE CÁLCULO DE ICMS. UTILIZA-SE AQUI A MESMA LÓGICA ADOTADA PELO STJ NA ELABORAÇÃO DA SÚMULA N. 95: "A REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS OU DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NÃO IMPLICA REDUÇÃO DO ICMS". AINDA QUE A RELAÇÃO DA UNIÃO COM AS CONCESSIONÁRIAS SEJA CONTRATUAL, E NÃO TRIBUTÁRIA, O FOCO RESIDE NA AUTONOMIA DO ESTADO PARA EXERCER A SUA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. ASSIM, HÁ DUAS RELAÇÕES JURÍDICAS DISTINTAS: A) UMA RELAÇÃO CONTRATUAL ENTRE A UNIÃO E AS CONCESSIONÁRIAS (ARTS. 21, XII, "B", E 175 DA CF); E B) OUTRA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ENTRE OS ESTADOS E AS CONCESSIONÁRIAS (ART. 155, II E § 2º, DA CF). NESSE CONTEXTO, NÃO HÁ RAZOABILIDADE EM DIMINUIR A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO ESTADUAL EM RAZÃO DA CONCESSÃO DE SUBVENÇÃO ECONÔMICA PELA UNIÃO. A EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO É ANTERIOR À CONCESSÃO DA SUBVENÇÃO ECONÔMICA. SE, POR UM LADO, NÃO É PERMITIDO AOS ENTES FEDERATIVOS ESTRANHOS À RELAÇÃO INTERFERIREM NA EXECUÇÃO DO CONTRATO ENTRE PODER CONCEDENTE E CONCESSIONÁRIAS, POR OUTRO, NÃO É PERMITIDO AO PODER CONCEDENTE INTERFERIR NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA ENTRE OUTRO ENTE FEDERATIVO E SEUS CONTRIBUINTES. EXIGIR A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO ESTADUAL, NO CASO, É IMPLEMENTAR ISENÇÃO HETERÔNOMA EM HIPÓTESE NÃO PERMITIDA PELA CF. RESSALTA-SE QUE A SUBVENÇÃO FOI CONCEDIDA SOB A CONDIÇÃO DE SER MANTIDA A TARIFA REDUZIDA AOS CONSUMIDORES FINAIS DE BAIXA RENDA. ASSIM, O CASO AMOLDA-SE À HIPÓTESE PREVISTA NA ALÍNEA "A" DO INCISO II DO § 1º DO ART. 13 DA LC N. 87/1996, DE MODO QUE O ICMS POSSUI COMO BASE DE CÁLCULO O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, AINDA QUE EXISTA NO CASO DESCONTO CONCEDIDO SOB CONDIÇÃO. DESSE MODO, A SUBVENÇÃO ECONÔMICA FAZ

PARTE DO PREÇO FINAL DA MERCADORIA, NÃO HAVENDO RAZÃO PARA NÃO INCLUIR NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS A SUBVENÇÃO EM OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA. IGUAL ORIENTAÇÃO ADOTOU O STJ QUANDO ENTENDEU PELA INCLUSÃO DO PIS E COFINS NA BASE DE CÁLCULO DE ICMS (EDCL NO RESP 1.336.985-MS, SEGUNDA TURMA, DJE 13/5/2013). PORTANTO, A ÚNICA FORMA DE ISENTAR AS CONCESSIONÁRIAS DE ENERGIA ELÉTRICA DE PAGAR O ICMS SOBRE O VALOR DA SUBVENÇÃO É MEDIANTE CONVÊNIO NA FORMA DA LC N. 24/1975, A QUAL "DISPÕE SOBRE OS CONVÊNIOS PARA A CONCESSÃO DE ISENÇÕES DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS". (GRIFOU-SE). **RESP 1.286.705-SP**, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, JULGADO EM 15/12/2015, DJE 12/2/2016.

Razão não assiste à Autuada, ao insistir em tese totalmente superada.

Registra-se por oportuno, que o entendimento dessa matéria encontra-se completamente consolidado, haja vista que a ANEEL inseriu no Módulo 11 - Fatura de Energia Elétrica e Informações Suplementares - dos Procedimentos de Distribuição de Energia no Sistema Elétrico Nacional (PRODIST), disponível em: <http://www.aneel.gov.br/modulo-11>, seção específica contendo orientações sobre a forma de demonstrar nas NF/CEE o faturamento da parcela da subvenção e seus efeitos tributários, examine-se:

Módulo 11

SEÇÃO 11.1 - INFORMAÇÕES OBRIGATÓRIAS NA FATURA

(...)

3 - INFORMAÇÕES OBRIGATÓRIAS EM SITUAÇÕES ESPECÍFICAS

(...)

3.3 Sempre que a fatura incluir algum benefício tarifário para o consumidor ou usuário do sistema de distribuição custeado por meio de subvenção econômica, seja na forma de desconto sobre as tarifas homologadas pela ANEEL ou de qualquer outra forma, deverão ser observadas as seguintes orientações:

a) Os rateios dos custos tributários específicos decorrentes de subvenções econômicas devem ser alocados aos consumidores que receberam benefício tarifário custeado por subvenção econômica, na proporção do benefício recebido por cada consumidor;

b) O repasse aos consumidores da parcela dos custos tributários decorrente de subvenções econômicas deve ocorrer no momento do faturamento com a concessão do desconto aplicável; (Grifou-se)

i. Caso não seja possível cumprir a orientação acima em função de conflito com a legislação

tributária, a Superintendência de Regulação dos Serviços de Distribuição - SRD/ANEEL deverá ser formalmente comunicada pela distribuidora.

c) As distribuidoras devem adotar modelos de fatura compatíveis com um dos modelos genéricos apresentados no Item 3 da Seção 11.3;

i. Quando exigido pelo Fisco Estadual, as distribuidoras podem adotar uma forma de apresentação dos itens de fatura distinta dos exemplos ilustrativos da Seção 11.3. Não obstante, aquelas informações definidas como obrigatórias pela ANEEL para a fatura precisam constar da nota fiscal/conta de energia, ainda que fora das áreas reservadas aos itens de nota fiscal.

d) Os benefícios tarifários concedidos aos consumidores devem constar de forma explícita nas faturas de energia elétrica;

e) Para a determinação do montante total do benefício tarifário deverão ser considerados os percentuais de desconto e as tarifas para aplicação dos descontos constantes da resolução homologatória do processo tarifário ou de ato equivalente da ANEEL, bem como todas as outras eventuais reduções no valor a ser pago pelo consumidor custeadas por meio de subvenção econômica;

f) A base de incidência e o montante total referentes a cada tributo adicionado à tarifa aplicável para determinar o preço final a ser pago pelo consumidor, que devem constar de forma explícita de todas as faturas de energia elétrica, devem incluir a parcela referente aos custos tributários específicos decorrentes de subvenções econômicas.

(...)

#### SEÇÃO 11.3 - FORMAS DE APRESENTAÇÃO POSSÍVEIS

##### OBJETIVO

1.1 Esta seção trata de maneiras possíveis de atender aos requisitos referentes às informações obrigatórias nas faturas de energia elétrica do Grupo B.

1.2 O foco dos exemplos que se seguem são os itens de fatura, por sua direta relação com o valor total cobrado e, portanto, com a própria essência "demonstrativa" da fatura.

1.3 O propósito é meramente ilustrativo, não existindo a obrigação de as distribuidoras adotarem os exemplos apresentados como modelos para as suas faturas.

##### 2 EXEMPLOS



# CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

## 2.1 Classe Residencial

Modelo "Tarifa"

Itens de Fatura		
<b>Fornecimento</b>		
TARIFA FAIXA CONSUMO	510 KWH x R\$ 0,43676	222,74
ADICIONAL BANDEIRA VERMELHA		22,95
<b>Tributos</b>		
ICMS	25,00% x R\$ 350,49	87,62
PIS/PASEP	0,88% x R\$ 350,49	3,08
COFINS	4,02% x R\$ 350,49	14,08
<b>Outros Tributos, Produtos e Serviços</b>		
CONTRIBUICAO DE ILUMINACAO PUBLICA Distrital		27,77
<b>TOTAL A PAGAR (R\$)</b>		<b>378,26</b>

Modelo "Preço"

Itens de Fatura		
<b>Fornecimento</b>		
TARIFA FAIXA CONSUMO	510 KWH x R\$ 0,62305	317,75
ADICIONAL BANDEIRA VERMELHA		32,74
<b>Outros Tributos, Produtos e Serviços</b>		
CONTRIBUICAO DE ILUMINACAO PUBLICA Distrital		27,77
<b>TOTAL A PAGAR (R\$)</b>		<b>378,26</b>

Tarifa sem Tributos			
0,43676			
Tributo	Base de Cálculo	Aliquota	Valor
ICMS	R\$ 350,49	25,00%	R\$ 87,62
PIS/PASEP	R\$ 350,49	0,88%	R\$ 3,08
COFINS	R\$ 350,49	4,02%	R\$ 14,09

## 3 EXEMPLOS COM BENEFÍCIO TARIFÁRIO

### 3.1 Classe Rural

Modelo "Tarifa"

Itens de Fatura				
Fornecimento	Quantidade	Unidade	Valor Unitário	Valor
Consumo com desconto 30%	245	kWh	0,316120	R\$ 77,45
Adicional Bandeira Tarifária				R\$ 7,97
Benefício tarifário líquido				R\$ 33,19
<b>Tributos</b>				
	Base	Aliquota		
ICMS	R\$ 158,16	18,00%		R\$ 28,47
PIS/PASEP	R\$ 158,16	1,23%		R\$ 1,95
COFINS	R\$ 158,16	5,78%		R\$ 9,13
<b>Itens Financeiros</b>				
Correcao Monetaria por Atraso 10/2015				R\$ 2,61
Juros Conta Anterior 10/2015				R\$ 2,08
Multa Conta Anterior 10/2015				R\$ 1,58
Cred Viol Meta Cont				-R\$ 8,05
Benefício tarifário líquido				-R\$ 33,19
<b>TOTAL A PAGAR</b>				<b>R\$ 123,19</b>

Tarifa sem Tributos (R\$/kWh)
0,437560

Modelo "Preço"

Itens de Fatura				
Fornecimento	Quantidade	Unidade	Valor Unitário	Valor
Consumo com desconto 30%	245	kWh	0,421545	R\$ 103,28
Adicional Bandeira Tarifária				R\$ 10,63
Benefício tarifário bruto				R\$ 44,25
<b>Itens Financeiros</b>				
Correcao Monetaria por Atraso 10/2015				R\$ 2,61
Juros Conta Anterior 10/2015				R\$ 2,08
Multa Conta Anterior 10/2015				R\$ 1,58
Cred Viol Meta Cont				-R\$ 8,05
Benefício tarifário líquido				-R\$ 33,19
<b>TOTAL A PAGAR</b>				<b>R\$ 123,19</b>

Tarifa sem Tributos (R\$/kWh)	Parcela Subvencionada (CDE)
0,437560	R\$ 33,19

Tributo	Base de Cálculo	Aliquota	Valor
ICMS	R\$ 158,16	18,00%	R\$ 28,47
PIS/PASEP	R\$ 158,16	1,23%	R\$ 1,95
COFINS	R\$ 158,16	5,78%	R\$ 9,13

# CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

## 3.2 Classe Residencial Subclasse Baixa Renda

### Modelo "Tarifa"

Itens de Fatura				
Fornecimento	Quantidade	Unidade	Valor Unitário	Valor
Consumo com desconto de 65%	30	kWh	0,153146	R\$ 4,59
Consumo com desconto de 40%	70	kWh	0,262536	R\$ 18,37
Consumo com desconto de 10%	120	kWh	0,393804	R\$ 47,25
Consumo sem desconto	7	kWh	0,437560	R\$ 3,06
Benefício tarifário líquido				R\$ 28,20
Tributos				
	Base	Aliquota		
ICMS	R\$ 156,78	29,00%		R\$ 45,46
PIS/PASEP	R\$ 156,78	1,12%		R\$ 1,75
COFINS	R\$ 156,78	5,16%		R\$ 8,09
Itens Financeiros				
Multa atraso pagto	Fev/16			R\$ 1,07
Atualização monetária	Fev/16			R\$ 0,01
Juros	Fev/16			R\$ 0,02
Contribuição CIP Municipal				R\$ 7,37
Benefício tarifário líquido				-R\$ 28,20
<b>TOTAL A PAGAR</b>				<b>R\$ 137,04</b>

Tarifa sem Tributos (R\$/kWh)	Parcela Subvencionada (CDE)
0,437560	R\$ 28,20

### Modelo "Preço"

Itens de Fatura				
Fornecimento	Quantidade	Unidade	Valor Unitário	Valor
Consumo com desconto de 65%	30	kWh	0,236334	R\$ 7,09
Consumo com desconto de 40%	70	kWh	0,405430	R\$ 28,38
Consumo com desconto de 10%	120	kWh	0,608334	R\$ 73,00
Consumo sem desconto	7	kWh	0,675715	R\$ 4,73
Benefício tarifário bruto				R\$ 43,57
Itens Financeiros				
Multa atraso pagto	Fev/16			R\$ 1,07
Atualização monetária	Fev/16			R\$ 0,01
Juros	Fev/16			R\$ 0,02
Contribuição CIP Municipal				R\$ 7,37
Benefício tarifário líquido				-R\$ 28,20
<b>TOTAL A PAGAR</b>				<b>R\$ 137,04</b>

Tarifa sem Tributos (R\$/kWh)	Parcela Subvencionada (CDE)
0,437560	R\$ 28,20

Tributo	Base de Cálculo	Aliquota	Valor
ICMS	R\$ 156,78	29,00%	R\$ 45,46
PIS/PASEP	R\$ 156,78	1,12%	R\$ 1,75
COFINS	R\$ 156,78	5,16%	R\$ 8,09

### Modelo "Preço" sem incidência de ICMS sobre a parcela subvencionada

Itens de Fatura				
Fornecimento	Quantidade	Unidade	Valor Unitário	Valor
Consumo com desconto de 65%	30	kWh	0,236334	R\$ 7,09
Consumo com desconto de 40%	70	kWh	0,405430	R\$ 28,38
Consumo com desconto de 10%	120	kWh	0,608334	R\$ 73,00
Consumo sem desconto	7	kWh	0,675715	R\$ 4,73
Benefício tarifário bruto				R\$ 30,09
Itens Financeiros				
Multa atraso pagto	Fev/16			R\$ 1,07
Atualização monetária	Fev/16			R\$ 0,01
Juros	Fev/16			R\$ 0,02
Contribuição CIP Municipal				R\$ 7,37
Benefício tarifário líquido				-R\$ 28,20
<b>TOTAL A PAGAR</b>				<b>R\$ 123,56</b>

Tarifa sem Tributos (R\$/kWh)	Parcela Subvencionada (CDE)
0,437560	R\$ 28,20

Tributo	Base de Cálculo	Aliquota	Valor
ICMS	R\$ 113,20	29,00%	R\$ 32,83
PIS/PASEP	R\$ 143,29	1,12%	R\$ 1,60
COFINS	R\$ 143,29	5,16%	R\$ 7,39

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante aos faturamentos ocorridos após a edição da IN/SUTRI nº 02/16, razão não assiste à Defesa, como adiante se verá.

Em todos os faturamentos ocorridos após a edição da citada instrução normativa, relativamente a consumidores beneficiários de subsídios da CDE, a Impugnante incluiu na base de cálculo do ICMS a parcela da subvenção, reconhecendo ser absolutamente legítimo o entendimento adotado pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais que, como de resto, é o mesmo adotado pelas demais unidades da Federação.

Seguem, exemplificativamente, imagens de NF/CEE - visualizadas a partir do programa validador dos arquivos do Convênio nº ICMS 115/03 - onde se confirma essa afirmativa.

NF/CEE nº 000.018.528:

Emitente		Documento Fiscal											
<b>COMPANHIA LUZ E FORÇA DE MOCOCA</b> RUA VIGATO, 1620 - CEP: 13820-000 - JAGUARIUNA - SP IE : 395.088.631.114 - CNPJ: 52.503.802/0001-18		Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 06 Série C Nº 000.018.528 Emissão: 29/03/2017 Vecto: 03/2017											
Tomador dos Serviços/Destinatário das Mercadorias													
<b>ALVINO RIBEIRO ALVES</b> SIT UNIAD 00000 37820000 RURAL - ARCEBUR Arceburgo MG		Nº Referência: 5007130753 CPF: 000.057.191.276-15 IE: ISENTO											
Descrição dos Serviços/Mercadorias	Valor	BC	Alíquota										
Credito do Desconto Tarifario	-15,42	0,00	0,00%										
Custo Disp Uso Sistema - TUSD	24,46	24,46	18,00%										
Disp Sistema Band Verde-TE	17,29	17,29	18,00%										
Desc. Tarifa Consumo BVD - TE	8,34	8,34	18,00%										
Desconto Tarifa Consumo - TUSD	11,83	11,83	18,00%										
ADICIONAL D SIST BAND AMARELA	2,21	2,21	18,00%										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th>BC ICMS</th> <th>ICMS</th> <th>Isentas/NT</th> <th>Outras</th> <th>Total</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: right;">64,13</td> <td style="text-align: right;">11,54</td> <td style="text-align: right;">0,00</td> <td style="text-align: right;">-15,42</td> <td style="text-align: right;">48,71</td> </tr> </tbody> </table>				BC ICMS	ICMS	Isentas/NT	Outras	Total	64,13	11,54	0,00	-15,42	48,71
BC ICMS	ICMS	Isentas/NT	Outras	Total									
64,13	11,54	0,00	-15,42	48,71									
Chave de Codificação Digital			Situação										
FB6E.CA18.548E.F9D6.15F3.565F.2C2F.8D5A													
Nota Fiscal 000018528													

NF/CEE nº 000.018.533:

Emitente		Documento Fiscal											
<b>COMPANHIA LUZ E FORÇA DE MOCOCA</b> RUA VIGATO, 1620 - CEP: 13820-000 - JAGUARIUNA - SP IE : 395.088.631.114 - CNPJ: 52.503.802/0001-18		Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 06 Série C Nº 000.018.533 Emissão: 29/03/2017 Vecto: 03/2017											
Tomador dos Serviços/Destinatário das Mercadorias													
<b>PEDRO RIBEIRO FERREIRA</b> FAZ S PEDRO 00000 37820000 RURAL - ARCEBUR Arceburgo MG		Nº Referência: 5007167271 CNPJ: 00.780.289/0001-09 IE: 453030830111											
Descrição dos Serviços/Mercadorias	Valor	BC	Alíquota										
Credito do Desconto Tarifario	-83,60	0,00	0,00%										
Consumo Uso Sistema [KWh]-TUSD	132,66	132,66	18,00%										
Consumo Bandeira Verde - TE	93,74	93,74	18,00%										
Desc. Tarifa Consumo BVD - TE	45,31	45,31	18,00%										
Desconto Tarifa Consumo - TUSD	64,11	64,11	18,00%										
Adicional de Bandeira Amarela	12,03	12,03	18,00%										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th>BC ICMS</th> <th>ICMS</th> <th>Isentas/NT</th> <th>Outras</th> <th>Total</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: right;">347,85</td> <td style="text-align: right;">62,62</td> <td style="text-align: right;">0,00</td> <td style="text-align: right;">-83,60</td> <td style="text-align: right;">264,25</td> </tr> </tbody> </table>				BC ICMS	ICMS	Isentas/NT	Outras	Total	347,85	62,62	0,00	-83,60	264,25
BC ICMS	ICMS	Isentas/NT	Outras	Total									
347,85	62,62	0,00	-83,60	264,25									
Chave de Codificação Digital			Situação										
36A0.2829.D5A9.5B6B.787E.9A62.D80C.AFCA													
Nota Fiscal 000018533													

Nesses exemplos de NF/CEE é possível perceber que a operação foi corretamente tributada, pois na apuração da base de cálculo do ICMS foi utilizada a tarifa “cheia”, sem considerar os efeitos da subvenção.

Em seguida foi inserido item de desconto sem provocar impacto no montante do ICMS destacado.

Portanto, não merece acolhida a tese defendida pela Defesa.

Em relação às alegações de falta de critério homogêneo e erros de cálculos cometidos pela Fiscalização na quantificação do crédito tributário é preciso que sejam feitos alguns esclarecimentos para que não restem dúvidas acerca qualidade da peça fiscal.

De fato, quando da elaboração dos anexos ao relatório fiscal houve incorreções na apuração do ICMS exigido pelo Fisco, tendo em vista que houve inclusão em duplicidade do valor da tarifa de TUSD na composição da base de cálculo do imposto.

Erros que foram integralmente corrigidos na reformulação do crédito tributário, portanto, essa questão encontra-se definitivamente regularizada.

Mesmo após a reformulação do crédito tributário, com a eliminação das incorreções contidas na peça fiscal, esses temas são objeto de novos questionamentos no aditamento à Impugnação (fls.289/328), e serão a seguir analisados.

#### Diferença de critérios na apuração da base de cálculo do ICMS:

Conforme previsto no inciso V do § 2º do art. 1º do Decreto nº 7.891/13, considerada a convergência gradual dos descontos concedidos, a tarifa subvencionada a ser faturada pela distribuidora no fornecimento de energia elétrica aos consumidores classificados no Subgrupo B2 da classe Rural é apurada a partir da aplicação de desconto de trinta por cento sobre a tarifa do subgrupo B1 da classe Residencial.

Portanto, para esses consumidores a tarifa de referência, a ser utilizada na apuração da base de cálculo do ICMS, não é aquela indicada na resolução homologatória da ANEEL para o rural B2, mas sim a tarifa indicada para o residencial B1.

Veja-se o seguinte exemplo:

Resolução Homologatória ANEEL nº 1.474/13, fls. 187 do PTA.

Quadro A – Modalidade Tarifária Convencional.

Tarifa de referência:

B1 - Residencial: TUSD = R\$/MWh 218,35 / TE = R\$/MWh 136,39.

Tarifa faturada:

B2 - Rural: TUSD = R\$/MWh 132,48 / TE = R\$/MWh 82,12.

Já para os consumidores classificados no grupo Rural A, e Serviços Públicos A e B, os descontos são aplicados sobre a tarifa de uso do sistema de distribuição (TUSD) e para a tarifa de energia (TE) no respectivo

subgrupo/classe/subclasse e na respectiva modalidade tarifária a que os consumidores estiverem enquadrados.

Nesse caso não há uma outra tarifa a ser utilizada como referência. Os descontos são aplicados diretamente sobre o valor das tarifas homologadas pela ANEEL. Sendo assim, a tarifa a ser utilizada na apuração da base de cálculo do ICMS, será aquela indicada na resolução homologatória da ANEEL, aplicável individualmente a cada consumidor, sem o desconto, conforme exemplificado a seguir:

Resolução Homologatória ANEEL nº 1.474/2013, fls. 187 do PTA.

Consumidores Serviço Público do Grupo A.

Desconto aplicado de 15% (quinze por cento).

Quadro F – Modalidade Tarifária Verde.

Tarifa Homologada:

A4 (2,3 a 25kV): TUSD = R\$/kW 9,64.

TUSD Ponta = R\$/MWh 809,75.

TUSD Fora de Ponta = R\$/MWh 22,14.

TE Ponta = R\$/MWh 207,05.

TE Fora de Ponta = R\$/MWh 131,32.

Tarifa Faturada:

A4 (2,3 a 25kV): TUSD = R\$/kW 8,19.

TUSD Ponta = R\$/MWh 688,29.

TUSD Fora de Ponta = R\$/MWh 18,81.

TE Ponta = R\$/MWh 175,99.

TE Fora de Ponta = R\$/MWh 111,62.

Ao contrário do alegado pela Defesa, na apuração da base de cálculo dos consumidores rural A, serviços públicos A e B, não foi utilizada pelo Fisco uma suposta “conta de chegada”. Na apuração da base de cálculo do ICMS foi considerada a tarifa de energia elétrica homologada pela ANEEL observado o respectivo subgrupo/classe/subclasse e respectiva modalidade tarifária aplicável a cada consumidor.

Erro na apuração da base de cálculo:

Equivoca-se a Impugnante ao alegar que houve erro na quantificação do crédito tributário em decorrência da utilização indevida de valores extraídos de resoluções homologatórias da ANEEL relativas a períodos diversos daqueles contidos na presente autuação.

Verifica-se que a Impugnante, em atendimento ao Termo de Intimação nº 005/18, (fls.148/149), encaminhou, por intermédio de correspondência de 15/06/18, os

documentos anexados às fls. 154/156, e mídia eletrônica – CD (fls.161), contendo planilha com indicação individualizada, por item de NF/CEE, confira-se:

- quantidade faturada a título de consumo da TUSD e a respectiva unidade de medida utilizada;
- valor da tarifa homologada pela ANEEL, sem tributos inseridos;
- valor da tarifa cobrada, sem tributos inseridos;
- valor da tarifa cobrada, com tributos inseridos;
- número da respectiva Resolução Homologatória da ANEEL vigente à época;
- modalidade Tarifária, subgrupo/Classe/Subclasse indicados na Resolução Homologatória ANEEL aplicável a cada consumidor;
- data da leitura anterior;
- data da leitura atual.

Os questionamentos relacionados a esse tema sugerem que a Autuada não compreendeu em sua totalidade a metodologia utilizada no faturamento pelas distribuidoras de energia elétrica.

Esclareça-se por oportuno, que é permitido, sob certas condições estabelecidas pela ANEEL, realizar faturamento extemporâneo e faturamento complementar.

Nessas hipóteses aplica-se a tarifa indicada na resolução homologatória vigente à época do período de consumo e não a tarifa indicada na resolução homologatória vigente no mês da emissão da NF/CEE.

Verifica-se que nos casos em que foram aplicadas as tarifas indicadas nas Resoluções Homologatórias nºs 1.109/11 e 1.451/13, as datas de “leitura anterior” e “leitura atual” compreendem períodos diversos daqueles indicados na Resolução Homologatória nº 1.474/13.

Cumprido destacar que o início da vigência de uma resolução homologatória é coincidente com início do ciclo de faturamento de cada consumidor. Como regra geral, no mês em que ocorre a revisão/reajuste tarifário o ciclo de faturamento é impactado por duas resoluções homologatórias, sendo necessário observar a proporcionalidade.

Nesse diapasão, ao teor do art. 84 da Resolução Normativa ANEEL nº 414/10, a distribuidora deve efetuar as leituras em intervalos de aproximadamente 30 (trinta) dias, observados o mínimo de 27 (vinte e sete) e o máximo de 33 (trinta e três) dias, de acordo com o calendário de leitura.

Considerados, exemplificativamente, um ciclo de faturamento de 30 (trinta dias), (dia 14/04/ a 13/05/) e uma alteração na tarifa com vigência a partir do dia 21/04, a tarifa a ser exigida do consumidor será proporcional aos dias de consumo.

Nesse exemplo teremos 7 (sete) dias faturados na tarifa antiga e 23 (vinte e três) dias faturados na tarifa nova.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A tarifa de energia elétrica a ser indicada na NF/CEE não constará de nenhuma das duas resoluções. Será resultante da aplicação da proporcionalidade, portanto não assiste razão à Impugnante.

A Defesa sustenta que conforme Tabela 4 da Resolução Homologatória ANEEL nº 1.474/13, há a expressa previsão de que em contrapartida às diversas reduções tarifárias (tarifa subvencionada), a Impugnante receberá a título de subvenção o valor de R\$ 583.286,07 (quinhentos e oitenta e três mil, duzentos e oitenta e seis reais e sete centavos).

Ressalta que deve ser observado que este valor agrupa todas as subvenções previstas no Decreto nº 7.891/13, tais como consumidor rural, serviços públicos e cooperativa de eletrificação rural, destacando que esta última não foi objeto de autuação.

Assevera que desta forma, tem-se que o valor recebido de subvenção pelos supostos “descontos” tarifários como apontado pela Fiscalização é muito inferior à base de cálculo indicada no Auto de Infração de R\$ 3.362.338,57 (três milhões, trezentos e sessenta e dois mil, trezentos e trinta e oito reais e cinquenta e sete centavos)

Todavia razão não lhe assiste, como adiante se verá.

Registra-se por oportuno, que cooperativa de eletrificação não foi objeto da autuação.

Destaca-se que o Auto de Infração foi lavrado a partir dos dados contidos nos arquivos eletrônicos entregues mensalmente pela Impugnante, em cumprimento às determinações contidas no Convênio ICMS nº 115/03, já que as NF/CEE são emitidas em via única por processamento eletrônico de dados.

Na tabela 11.3 - Grupo de Tensão - do Anexo Único - Manual de Orientação do Convênio ICMS nº 115/2003, encontramos a seguinte classificação:

Subgrupo	Código
A1 - Alta Tensão (230kV ou mais)	01
A2 - Alta Tensão (88 a 138kV)	02
A3 - Alta Tensão (69kV)	03
A3a - Alta Tensão (30kV a 44kV)	04
A4 - Alta Tensão (2,3kV a 25kV)	05
AS - Alta Tensão Subterrâneo	06
B1 - Residencial	07
B1 - Residencial Baixa Renda	08

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

B2 - Rural	09
B2 - Cooperativa de Eletrificação Rural	10
B2 - Serviço Público de Irrigação	11
B3 - Demais Classes	12
B4a - Iluminação Pública - rede de distribuição	13
B4b - Iluminação Pública - bulbo de lâmpada	14

Nos arquivos eletrônicos do período objeto da autuação, relativamente ao faturamento dos consumidores enquadrados na classe de consumo RURAL, somente foram utilizados pela Impugnante os códigos 05 e 09, indicando que possui clientes rurais classificados apenas nos subgrupos “A4 - Alta Tensão (2,3kV a 25kV)” e “B2 – Rural”. Nesses arquivos eletrônicos nenhum consumidor apresentou o código 10, indicando tratar-se de “Cooperativa de Eletrificação Rural”.

Ao que tudo indica, as cooperativas de eletrificação rural encontram-se indicadas nos arquivos do Convênio ICMS nº 115/03 com código incorreto, o que não prejudica em nada a peça fiscal.

Ademais, o valor previsto para recebimento pela Impugnante a título de subvenção, conforme tabela 4 da Resolução Homologatória ANEEL nº 1.474/13, é de R\$ 583.286,07 (quinhentos e oitenta e três mil, duzentos e oitenta e seis reais e sete centavos). Esse valor é menor que a base de cálculo do Auto de Infração.

A Tabela 4 do Anexo II da Resolução Homologatória nº 1474/2013 indica o valor mensal de subvenção da CDE para custear descontos tarifários da Companhia Luz e Força de Mococa de R\$ 583.286,07 (quinhentos e oitenta e três mil, duzentos e oitenta e seis reais e sete centavos).

A Defesa equivoca-se, no entanto, ao deixar de observar que o valor indicado na citada resolução, a ser ressarcido à Impugnante é mensal e se destina a cobrir a totalidade dos descontos tarifários concedidos pela Impugnante a todos os consumidores beneficiários de subsídios pela CDE, compreendendo a totalidade de seus estabelecimentos (São Paulo e Minas Gerais).

Considerando que a resolução homologatória teve vigência entre 03/02/13 a 02/02/14 o valor total recebido pela Impugnante a título de subvenção CDE foi de R\$ 6.999.432,85 (seis milhões, novecentos e noventa e nove mil, quatrocentos e trinta e dois reais e oitenta e cinco centavos), valor muito superior ao exigido no Auto de Infração em exame.

Quanto à alegação de “dupla tributação”, considerando que uma parcela da CDE já teria sido tributada pelo ICMS a partir dos encargos tarifários inseridos na tarifa de energia elétrica, também não assiste razão à Impugnante.

De fato, dentre as fontes de recurso para formação da CDE estão as quotas anuais pagas por todos os agentes que comercializem energia com consumidor final, 23.185/18/1ª



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mediante encargo tarifário incluído nas tarifas de uso dos sistemas de transmissão ou de distribuição, nos termos do art. 13, § 1º da Lei nº 10.438/02, confira-se:

Lei nº 10.438/02

Art.13 (...)

§ 1o Os recursos da CDE serão provenientes das quotas anuais pagas por todos os agentes que comercializem energia com consumidor final, mediante encargo tarifário incluído nas tarifas de uso dos sistemas de transmissão ou de distribuição, dos pagamentos anuais realizados a título de uso de bem público, das multas aplicadas pela Aneel a concessionárias, permissionárias e autorizadas, e dos créditos da União de que tratam os arts. 17 e 18 da Medida Provisória no 579, de 11 de setembro de 2012.

A LC nº 87/96 estabeleceu em seu art. 2º, inciso I que o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

O art. 12, inciso I da Lei nº 87/96 estabeleceu que considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, reitera-se que o fato gerador do ICMS, no caso sob apreciação, é a saída da energia elétrica.

Como a apuração do imposto é mensal, a saída de energia elétrica para um determinado consumidor, em um dado período qualquer, caracterizando-se como fato gerador do ICMS, materializado com a emissão da NF/CEE, com o conseqüente recolhimento do tributo e, se for o caso, com a apropriação do crédito do ICMS pelo adquirente, não guarda qualquer relação com uma nova operação de saída de energia elétrica destinada a outro consumidor e ocorrida em períodos posteriores.

E fica a dúvida sobre o que consiste a “dupla tributação” alegada pela Impugnante. Não está claro se essa “dupla tributação” estaria amparada na “bitributação” ou no “*bis in idem*”.

É de se observar, no entanto, que o caso sob apreciação não se amolda nem à uma nem tampouco à outra situação, examine-se:

- o “*bis in idem*” consiste na hipótese em que o mesmo ente Federativo cobra duas vezes sobre o mesmo fato gerador. Pode ocorrer desde que haja previsão legal para tanto. Justifica-se, pois não há invasão de competência, haja vista que a competência para cobrar tributo sobre o fato é dele próprio, há, apenas, a divisão do fato para a incidência de mais de um tributo;

- a “bitributação”, por seu turno, ocorre quando dois entes da Federação, por meio de suas pessoas jurídicas de direito público, tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador. Aqui, impera a proibição, pois se uma materialidade é exclusiva de um ente Federativo, a cobrança por outro configura invasão de competência.

Ora, trata-se, no caso concreto, de fatos geradores absolutamente distintos não há que se falar em dupla tributação.

O fato de haver encargos destinados à formação da CDE, inseridos nas tarifas de energia elétrica suportadas pelos consumidores, não modifica em nada o aspecto material relativo à incidência do ICMS.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

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

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

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

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RÉLATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUIU QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante no item 3 do § 5º:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

Assim, observada a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 191, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes do Auto de Infração em comento.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 06/12/18. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 191. Vencida, em parte, a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que o julgava improcedente. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Heldo Luiz Costa.

**Sala das Sessões, 18 de dezembro de 2018.**

**Marco Túlio da Silva**  
**Presidente / Revisor**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Relator**

CS/D

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>		
--	--	--

---

Acórdão:	23.185/18/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000963474-12	
Impugnação:	40.010145735-80	
Impugnante:	Companhia Luz e Força de Mococa	
	IE: 307195281.00-10	
Proc. S. Passivo:	Carolina Amado Donadon/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-2 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 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.

Conforme consta do relatório, trata-se de lançamento para cobrança de ICMS complementar incidente sobre as operações de fornecimento de energia elétrica. A Autuada é empresa concessionária do serviço público de distribuição de energia e em razão do fornecimento dessa mercadoria a consumidores favorecidos com a política de modicidade tarifária, instituída pela Lei nº 10.438/02, recebe uma subvenção econômica como forma de garantir o equilíbrio financeiro dos contratos firmados com o Poder Público.

No entendimento da Fiscalização e da maioria do Colegiado, os valores recebidos pelo Contribuinte a título de subvenção compõem a base de cálculo das operações, primeiro porque é vedado à União instituir isenção heterônoma razão pela qual a política pública adotada não pode trazer impactos para o ICMS, e segundo porque a própria Lei nº 6.763/75 em seu art. 13, §2º, 1, 'a', nos moldes da Lei Complementar nº 87/96, define que integram a base de cálculo do imposto "todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juros, acréscimo ou outra despesa".

Entretanto, com todas as vênias, não parece ser esta a melhor interpretação da norma.

Segundo a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) é o mínimo normativo capaz de criar uma norma instituidora de tributo'. Seguindo a regra geral das normas, sua estrutura apresentar-se-á sob a forma de juízo hipotético condicional, onde no antecedente (hipótese) estão presentes os critérios material, espacial e temporal, e no conseqüente os critérios pessoal e quantitativo.

No caso do ICMS 'Mercadoria' a RMIT poderia ser assim exemplificada: "A qualquer tempo (temporal), nos limites do território estadual (espacial), que realizar

operações lucrativas relativas à circulação de mercadorias – operações mercantis, mesmo que essas operações se iniciem no exterior (material), deverá o comerciante, o industrial ou o produtor (aspecto pessoal – sujeito passivo) pagar ao estado (aspecto pessoal – sujeito ativo), o valor correspondente à aplicação da alíquota fixada na lei sobre o valor da operação (aspecto quantitativo)”.

No caso concreto a divergência de entendimento está exatamente neste último critério, no quantitativo. Ora, para o ICMS, a legislação competente é clara ao afirmar que a base de cálculo será o preço da operação e é com essa premissa que devemos analisar os fatos.

No fornecimento de energia elétrica, por se tratar de atividade explorada mediante concessão pública, o serviço é remunerado pelo consumidor da mercadoria por meio de preços públicos fixados nos respectivos contratos celebrados entre o Poder Público e as Concessionárias de Energia Elétrica. No caso, o ente público é a própria União, uma vez que a Constituição Federal em seu art. 21, inciso XII, alínea ‘b’ define ser dela a competência para explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, “os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos”.

Exercendo sua competência, a União cria a Agência Reguladora - ANEEL, cujas atribuições estão previstas na Lei nº 9.427/96. Entre tantas, destacamos as seguintes:

**Lei nº 9.427/96**

Art. 3º Além das atribuições previstas nos incisos II, III, V, VI, VII, X, XI e XII do art. 29 e no art. 30 da Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, de outras incumbências expressamente previstas em lei e observado o disposto no § 1o, compete à ANEEL:

(...)

IV - gerir os contratos de concessão ou de permissão de serviços públicos de energia elétrica, de concessão de uso de bem público, bem como fiscalizar, diretamente ou mediante convênios com órgãos estaduais, as concessões, as permissões e a prestação dos serviços de energia elétrica;

(...)

XVIII - definir as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição, sendo que as de transmissão devem ser baseadas nas seguintes diretrizes:

a) assegurar arrecadação de recursos suficientes para a cobertura dos custos dos sistemas de transmissão, inclusive das interligações internacionais conectadas à rede básica;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) utilizar sinal locacional visando a assegurar maiores encargos para os agentes que mais onerem o sistema de transmissão;

Portanto, dentro da sua competência, é a União quem fixa os valores dos preços-públicos que devem ser praticados por cada uma das Concessionárias, e é sobre esses valores que deve incidir o ICMS.

Sem entrar no mérito da política adotada pela União ser justa ou injusta para os estados – referido debate não cabe a este órgão julgador, é fato notório que o subsídio da Lei nº 10.438/02 não compõe o preço da operação. Trata-se de valor que sem dúvida é classificado como receita para Concessionária (ensejando dúvidas quanto à tributação federal), mas seu ingresso não se dá como remuneração pelo fornecimento da energia, afinal não é valor pago pelo respectivo destinatário da mercadoria – o consumidor final.

O próprio Decreto nº 7.891/13, ao regulamentar a Lei nº 10.438/02 prevê que os subsídios custeados pela Conta de Desenvolvimento Energético (CDE) serão retirados da estrutura tarifária das concessionárias/permissionárias, valendo destacar ainda que para o ano de 2013 a ANEEL deveria antecipar o equivalente a 7 (sete) meses de recursos, ou seja, havia previsão de pagamento de subsídio antes mesmo de ocorrer o fornecimento da respectiva mercadoria (art. 4<sup>a</sup>-B do Decreto), antes da ocorrência do próprio fato gerador. Tudo isso ratifica o entendimento de serem os subsídios recursos desvinculados da atividade fim da Autuada.

Também corrobora com o entendimento o fato da Lei nº 10.438/02 prever no art. 13, do §1º, que “os recursos da CDE serão provenientes das quotas anuais pagas por todos os agentes que comercializem energia com consumidor final, mediante encargo tarifário incluído nas tarifas de uso dos sistemas de transmissão ou de distribuição, dos pagamentos anuais realizados a título de uso de bem público, das multas aplicadas pela Aneel a concessionárias, permissionárias e autorizadas”, e de outros créditos da União. Ora, se os subsídios repassados às concessionárias são custeados pelas próprias empresas do setor, como entender que o recebimento desse valor decorre da venda das mesmas mercadorias?

O ICMS é imposto indireto que pela sua natureza é custeado pelo consumidor, contribuinte de fato. Pensar na incidência do ICMS sobre o valor da subvenção – não custeado por esse contribuinte de fato – significa onerar as operações da Autuada, transformando o ICMS em um tributo direto e conseqüentemente comprometendo toda política de modicidade tarifária.

Ainda que fosse possível superar a discussão da formação da base de cálculo, de forma sucinta, ainda devem ser considerados os seguintes pontos:

- não se trata de isenção heterônoma. Dentro da sua competência constitucional a União, com base nos critérios previstos em lei, fixa os valores que deverão ser cobrados dos consumidores finais quando da compra da energia elétrica, essa é a base de cálculo da operação. Não houve qualquer modificação da estrutura da regra matriz de incidência e nem mesmo a edição de norma isentiva pela União.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a subvenção não pode ser classificada como ‘desconto condicionado’. Primeiro porque citada expressão deve ser compreendida no âmbito da operação tributada pelo imposto, ou seja, na operação de circulação de mercadoria. Tal operação ocorre entre vendedor (Autuada) e comprador (consumidor final) e neste cenário seria desconto condicionado, por exemplo, desconto dado ao consumidor em razão do pagamento da fatura em data anterior ao vencimento. Ora, considerando que a Autuada é legalmente obrigada a fornecer a energia para determinado grupo de consumidores com base no valor fixado pela ANEEL, o subsídio se aproximaria mais de um desconto incondicionado e, portanto, também não deveria compor a base de cálculo por força do art. 13, §2º, II, ‘a’ da Lei Complementar nº 87/96.

- a decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial nº 1.286.705-SP, com o devido respeito ao Tribunal Superior, não nos traz a fundamentação acertada. O Ministro Relator parte da premissa equivocada de ser a subvenção aqui discutida da mesma espécie daquela tratada pela Lei nº 4.320/62, instrumento normativo que prevê normas gerais de Orçamento Público. A decisão é fundamentada ainda na Súmula STJ nº 95, cujo conteúdo não guarda qualquer relação com a tese aqui discutida.

- não se sustenta o argumento de incidência do ICMS pelo fato do subsídio só ser pago em razão do fornecimento da energia. Como dito o ICMS é tributo indireto cuja base de cálculo é o valor da operação, qualquer repasse de valor feito às Concessionárias por terceiros estranho a essa relação, é valor estranho à operação de compra de energia custeada pelo consumidor final. O ente competente (União) por opção – justa ou não – resolveu compensar as empresas por eventuais perdas econômicas enfrentadas ao longo do período de vigência dos contratos públicos.

- antes da edição da Lei nº 10.438/02, o preço reduzido aplicado a determinados consumidores finais era custeado mediante ‘compensação cruzada’, custeada pelo demais contribuintes cujas operações eram mais tributadas na medida em que os respectivos preços eram fixados em patamares maiores. Tínhamos, grosso modo, duas bases de cálculo distintas: um valor de operação para os consumidores ‘beneficiados’ e um valor de operação para os demais consumidores. O cenário atual é o mesmo: permanece havendo duas bases de cálculo distintas – dois valores de operações. A subvenção econômica, como destacado pela Autuada, se trata de receita decorrente de transferências do Poder Concedente para recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão em razão de ônus impostos pelo próprio Poder Público Federal.

Diante do exposto, considerando que o valor pago a título de subsídio não é receita decorrente da venda da energia elétrica, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 18 de dezembro de 2018.**

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**  
**Conselheira**