

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.087/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000403869-01
Impugnação: 40.010139706-74
Impugnante: Intercement Brasil S.A.
IE: 304014206.26-52
Proc. S. Passivo: Gustavo Lanna Murici/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA. Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, a entrada de mercadorias (energia elétrica) desacobertas de documento fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento idôneo, previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em razão da reincidência, nos termos do art. 53, § § 6º e 7º do mesmo diploma legal. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para retificar valores relativos ao consumo de energia elétrica (fls. 456/469) e, também, para excluir a majoração da multa isolada relativa à reincidência (fls. 596/603). Entretanto, deve-se ainda, adequar a multa isolada ao disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS em razão da emissão de notas fiscais de entrada de energia elétrica em quantidade superior à quantidade efetivamente consumida no estabelecimento da Contribuinte. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em razão da reincidência, nos termos do art. 53, § § 6º e 7º do mesmo diploma legal. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para retificar valores relativos ao consumo de energia elétrica (fls. 456/469) e, ainda, para excluir a majoração da multa isolada relativa à reincidência (fls. 596/603).

Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que, no período de 01/01/10 a 31/12/10, a Autuada recebeu energia elétrica sem a emissão dos respectivos documentos fiscais, assim como aproveitou créditos do ICMS de energia elétrica em desacordo com a legislação tributária.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação (MR) de 50% prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada (MI) de 40% sobre o valor da operação capitulada no art. 55, inciso II (com reincidência de 100% para esta infração), ambos da Lei nº 6.763/75, em razão da primeira imputação, bem como, além ICMS e da referida Multa de Revalidação, Multa Isolada (MI) de 50% sobre o valor do crédito indevidamente apropriado, capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 (com reincidência de 50% e 100% para esta infração) em razão da segunda imputação fiscal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 176/230, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 528/566.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 589/596 em atenção à diligência requerida pela 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais na 6.903ª sessão de julgamento, conforme documento de fls. 587.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 603/658.

A Fiscalização se manifesta novamente (fls. 672/677), promovendo nova reformulação do lançamento tributário, desta vez para excluir a majoração das multas isoladas relativa à reincidência, com fulcro na Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, que revogou os dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, § § 6º e 7º) e no art. 106, inciso II, alínea “a” do Código Tributário Nacional – CTN.

Aberta vista para a Impugnante que se manifesta às fls. 679/731.

A Fiscalização, às fls. 765/804, novamente se manifesta.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Arguição de 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.

Induidoso 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.

Do mesmo modo, o simples fato de a Impugnante manifestar discordância acerca do critério adotado pelo Fisco para apurar a energia elétrica efetivamente consumida no processo produtivo, não é suficiente para resultar em nulidade do lançamento.

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 constatação de que, no período de 01/01/10 a 31/12/10, a Autuada recebeu energia elétrica sem a emissão dos respectivos documentos fiscais, assim como aproveitou créditos do ICMS de energia elétrica em desacordo com a legislação tributária.

Inicialmente, a Impugnante alega a decadência da pretensão fazendária em relação ao período de 01/01/10 a 20/12/10, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

Contudo, sem razão a Defesa.

O dispositivo legal apontado pela contribuinte para defender a decadência do crédito tributário está relacionado à homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago, o que não é o caso da exigência fiscal contida no Auto de Infração, onde determinadas irregularidades tributárias foram apuradas pelo Fisco que resultaram em imposto devido que não foi declarado e nem pago.

No entanto, inexistindo lançamento ou na hipótese da constatação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública exigir o crédito tributário obedece à regra estatuída no inciso I do art. 173 do CTN. Examine-se:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se que a regra do citado art. 150 do CTN refere-se àqueles valores oferecidos à tributação, isto é, lançados e não àqueles que ficaram à margem do lançamento. Assim, no presente caso, não se aplica a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, eis que as irregularidades apontadas dizem respeito à falta de recolhimento, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente. Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Assim sendo, infere-se que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN. Nesta linha, cumpre destacar o entendimento predominante deste egrégio Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, por meio dos acórdãos nº 3.680/11/CE, nº 3.709/11/CE e nº 21.518/14/1ª:

ACÓRDÃO Nº 3.680/11/CE

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - CONTAGEM DE PRAZO. SEGUNDO O DISPOSTO NO ART. 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AO ICMS CONTA-SE A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. DESTA FORMA, MERECE REFORMA A DECISÃO RECORRIDA, POIS, EM SE ADOTANDO ESTA REGRA, DEVEM SER RESTABELECIDAS EM PARTE AS EXIGÊNCIAS. RECURSO DE REVISÃO Nº 40.060128571-35 NÃO CONHECIDO. DECISÃO UNÂNIME. RECURSO DE REVISÃO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL CONHECIDO. DECISÃO UNÂNIME. NO MÉRITO, PARCIALMENTE PROVIDO. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

ACÓRDÃO Nº 3.709/11/CE

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – CONTAGEM DE PRAZO. SEGUNDO O DISPOSTO NO ART. 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AO ICMS CONTA-SE A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. DESTA FORMA, MERECE REFORMA A DECISÃO RECORRIDA, POIS, EM SE ADOTANDO ESTA REGRA, DEVEM SER RESTABELECIDAS EM PARTE AS EXIGÊNCIAS. RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO POR UNANIMIDADE E PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.

Sobre o tema, também o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO

A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim, em lançamento de ofício, ensejando a aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN. No mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. 1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins:

PROCESSO: AGRG NO ARESP 76977 RS 2011/0191109-3
RELATOR (A): MINISTRO HUMBERTO MARTINS
JULGAMENTO: 12/04/2012 ÓRGÃO JULGADOR: T2 -
SEGUNDA TURMA PUBLICAÇÃO: DJE 19/04/2012
EMENTA TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE
ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.APLICAÇÃO DA REGRA
PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A
JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO
NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO
INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE
O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO
PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE
CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO
EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO
IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA,
IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO
LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2.
"NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO
EM DESCÔNFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO
APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER
AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149),
INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS
NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE
EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO
(ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN.
CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM
04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO
REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Dessa forma, em relação ao crédito tributário referente ao exercício de 2010, a Fazenda Pública Estadual gozava de prazo para constituí-lo até 31/12/15, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 21/12/15 (fl. 173).

Com relação às irregularidades constatadas pela Fiscalização, importante destacar, inicialmente, que se trata o Sujeito Passivo de empresa cuja atividade econômica é a fabricação de cimento.

Segundo relata em suas razões de impugnação, para o desenvolvimento regular de suas atividades, o estabelecimento industrial, qualificado como consumidor livre, adquire energia elétrica tanto no Ambiente de Contratação Livre (ACL), quanto no Mercado de Curto Prazo. Tais operações se sujeitariam à liquidação financeira perante a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) referente ao Mercado de Curto Prazo (MCP).

Alega que, na ação fiscal sob análise, teriam sido utilizadas apenas as informações relativas às notas fiscais de entrada registradas pela Impugnante em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações de aquisição de energia por meio de contratos bilaterais, sabendo-se que os agentes consumidores também adquirem energia elétrica por meio do Mercado de Curto Prazo no âmbito da CCEE.

Entende haver ainda mais dois equívocos na ação fiscal que comprometeriam a higidez do lançamento tributário em discussão: o primeiro, decorreria do fato de que o Fisco teria enquadrado a Impugnante na posição credora, em alguns meses, assim como feito pela CCEE, no entanto apurando valor em MWh bastante superior ao que supostamente não teria sido consumido e, por consequência, vendido pela Impugnante. Cita como exemplo o mês de setembro de 2010, alegando ser equivocada o entendimento de que a Autuada deveria recolher ICMS em relação às aquisições de energia elétrica realizadas no MCP da CCEE, bem como, emitir nota fiscal em relação a tais operações, uma vez que seriam equiparadas a operações interestaduais, as quais não sofrem incidência do ICMS. O segundo equívoco decorreria do fato de que não se considerou na apuração as informações fornecidas pela CCEE à SEF/MG referentes às sobras de energia no MCP, relativas à contabilização e liquidação de consumo de energia elétrica realizado pela Impugnante, razão pela qual, entende que se encontraria maculada toda a metodologia adotada para aferição das infrações.

Acusa a ocorrência de exigência em duplicidade do estorno de crédito em relação às saídas de energia oriunda do MCP, posto que a exigência referida já teria sido objeto de lançamento no AI de nº 01000400266-29.

Protesta contra o fato de que, segundo entende, não teria sido considerada no levantamento a quantidade de energia adquirida diretamente no MCP, em razão da disponibilização compulsória da sobra de energia no MCP, quando resulta consumo inferior ao contratado de forma bilateral no Ambiente de Contratação Livre.

Requer a realização de diligência para esclarecer as razões pelas quais não se teria vinculado as informações relativas aos valores do consumo de carga apurados a partir dos registros no relatório mensal da CCEE às informações relativas ao efetivo consumo contabilizado pela CCEE, considerada a possibilidade de ocorrência de divergência entre os dados sobre consumo dos relatórios finais da CCEE e as pré-faturas.

Reclama, ainda, a incidência do disposto nos art. 140 e 141 do RPTA, para que se possa juntar aos autos o laudo de consumo de energia no estabelecimento atuado, de forma a atender o princípio da verdade material e demonstrar que a energia foi efetivamente utilizada na fabricação de cimento.

Não reconhece a incidência do ICMS sobre a energia adquirida em operação interestadual para utilização no processo produtivo como insumo, especialmente quando não adquirida com habitualidade, uma vez que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CR/88 vedaria a tributação nas operações interestaduais com energia elétrica.

Não concorda com a exigência do estorno de crédito, uma vez que entende que a energia comercializada no MCP não pode ser considerada isenta ou não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributada. A interpretação mais adequada seria a que entende tratar-se de operação cujo resultado da tributação se dá no destino, portanto, assegurado o direito ao creditamento.

Por outro lado, entende que o crédito outorgado se trataria de um procedimento de ressarcimento de montante pago a maior em homenagem ao princípio da não cumulatividade, nos termos do art. 92 do RICMS/02.

Segundo o seu entendimento, a Fiscalização teria realizado a inclusão indevida de ajustes e encargos setoriais na base de cálculo do imposto cobrado, desrespeitando a legislação que veda a contabilização de tais rubricas como base de cálculo do ICMS

Alega que não realizaria venda de energia elétrica nesse tipo de mercado, não havendo, portanto, que se falar em estorno de créditos de ICMS em relação à energia contratada e não consumida no estabelecimento. Salaria que a energia elétrica seria compulsoriamente disponibilizada no MCP para aquisição e consumo por outras empresas. Como não realizaria venda de energia elétrica no MCP da CCEE, razão também não haveria para que se exija multa por falta de emissão de nota fiscal na aquisição e na saída de energia.

Conclui sugerindo que as multas seriam desproporcionais, já que as operações não teriam causado embaraços ou prejuízos à Receita Estadual, razão pela qual, deveriam ser excluídas.

Entende não se encontrar configurada a hipótese de reincidência, na medida em que as infrações utilizadas como paradigma não se referem a situações fáticas idênticas às do presente caso e, ao final, pede a aplicação do permissivo legal do art. 53, § 3º, da Lei nº 6.763/75, para cancelamento da multa isolada.

Ab initio, esclareça-se, por oportuno, que foram promovidas reformulações no lançamento tributário para excluir do crédito tributário original valores relativos ao consumo de energia elétrica que teriam sido apurados incorretamente, conforme demonstrações às fls. 589/596, bem como, os valores referentes à multa isolada exigida em razão da reincidência, tendo em vista a alteração da legislação tributária do Estado de Minas Gerais operada por força do disposto no art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, observado o disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional – CTN, conforme demonstrado às fls. 672/677.

O fundamento de validade da incidência do ICMS em razão da entrada de energia elétrica no Estado de destino encontra-se expressamente prevista nos termos do disposto no inciso III do § 1º do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96. Examine-se:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

(Grifou-se).

Em sede de normas gerais em matéria do ICMS, coube à Lei Complementar nº 87/96, especialmente, nos arts. 3º, 20 e 21, disciplinar os contornos da não incidência do ICMS nas hipóteses relativas às operações interestaduais com energia elétrica, assim como, no que tange à vedação ao aproveitamento de crédito de ICMS nas hipóteses em que as mercadorias sejam objeto de saídas posteriores não tributadas. Confira-se:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

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

(...)

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

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

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

(...)

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

(...)

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o **estorno do imposto de que se tiver creditado** sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço **não tributada ou isenta**, sendo esta circunstância

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço.

(...)

(Destacou-se).

Deduz-se, portanto, que, segundo as normas legais acima referidas, dois comandos normativos muito evidentes são endereçados ao ente tributante estadual e ao sujeito passivo, quais sejam: a) exigir-se-á o ICMS nas entradas de energia elétrica; b) é obrigatório o estorno do ICMS nas hipóteses em que se encontrem configuradas saídas alcançadas pela não incidência.

A definição de contribuinte pode ser encontrada nos termos do disposto no *caput* do art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

No mesmo diapasão, enfatize-se que, no caso da aquisição interestadual de energia elétrica, a condição de contribuinte independe da habitualidade e do intuito comercial. Veja-se:

Art. 4º.

(...)

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, **mesmo sem habitualidade ou intuito comercial**:

(...)

IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

(...)

(Destacou-se).

Portanto, não tem razão a Impugnante, quando alega que as operações de entrada de energia elétrica não estariam sujeitas à incidência de ICMS, uma vez que a energia elétrica adquirida teria se destinado à industrialização (fabricação de cimento), aquisição essa que não se promovia com habitualidade.

Ao contrário, o que se observa segundo as razões de fato e de direito aduzidas nos autos, é que a Autuada pratica com habitualidade operações de circulação de mercadorias (inclusive energia elétrica) sujeitas ao ICMS sendo, portanto, contribuinte do imposto.

Ressalte-se, que a utilização da energia elétrica adquirida na fabricação de cimento não afasta a incidência de ICMS na operação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, o simples fato de efetuar aquisições de energia elétrica no MCP do CCEE, ainda que sem habitualidade, já é suficiente para configurar a condição de contribuinte do imposto.

A propósito, em sede de legislação tributária no âmbito da competência atribuída ao Estado de Minas Gerais, o legislador mineiro disciplinou a matéria, nos seguintes termos:

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

4. a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(...)

RICMS/02

Anexo XV

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

(...)

b) petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado;

(...)

(Grifou-se)

Observadas as normas acima referidas, impõe-se, portanto, a interpretação no sentido de que somente nas operações interestaduais relativas à energia elétrica,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando essa for destinada à industrialização do próprio produto, não haverá incidência do ICMS. Comprovada sua utilização na produção de outras mercadorias, como ocorre na hipótese dos autos (fabricação de cimento), não há que se falar em não incidência do imposto.

Com o propósito de melhor esclarecer a matéria, foi publicada pela SEF/MG a Instrução Normativa SLT nº 01/03, cujo art. 1º estabelece:

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

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

(...)

(Destacou-se).

Assim considerado, a conclusão inafastável é que incide o ICMS sobre a entrada, no território do estado, de energia elétrica não destinada à comercialização ou industrialização do próprio produto, sendo irrelevante a presença ou não da habitualidade de aquisição ou sua utilização na fabricação do cimento, razão pela qual, se encontra superado o argumento da Impugnante.

A não incidência constitucional relativa à remessa de petróleo, seus derivados e energia elétrica, tem como escopo evitar que os poucos Estados produtores existentes sejam excessivamente beneficiados com a tributação sobre a saída de tais mercadorias, amealhando todo o ICMS incidente sobre tais mercadorias.

A matéria tem fundamento de validade nos termos do disposto no art. 155 da CR/88, cuja redação se reproduz a seguir:

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

(...)

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

(...)

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

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

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(...)

X - não incidirá:

(...)

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

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

(...)

(Destacou-se).

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal – STF se pronunciou acerca da matéria, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 198.088, firmando o entendimento de que a hipótese de não incidência do ICMS veiculada no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição da República trata-se de benefício fiscal que não foi instituído em prol do contribuinte, seja ele consumidor ou não, mas, do estado de destino das mercadorias, ao qual caberá a totalidade do ICMS sobre elas incidente, desde a remessa até o consumo, promovendo maior igualdade arrecadatória entre os Entes Federativos. Examine-se:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

RELATOR (A): MIN. ILMAR GALVÃO

JULGAMENTO: 17/05/2000 ÓRGÃO JULGADOR: TRIBUNAL PLENO

DJ 05-09-2003 PP-00035 EMENT VOL-02122-03 PP-00618

EMENTA

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2º, X, B, DA CONSTITUIÇÃO

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

DECISÃO

A TURMA DECIDIU REMETER O PRESENTE RECURSO EXTRAORDINÁRIO A JULGAMENTO DO TRIBUNAL PLENO. UNÂNIME. 1ª. TURMA, 22.06.99. DECISÃO: APÓS O VOTO DO SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO (RELATOR), CONHECENDO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO E NEGANDO-LHE PROVIMENTO, O JULGAMENTO FOI ADIADO PELO PEDIDO DE VISTA DO SENHOR MINISTRO MARÇO AURÉLIO. AUSENTE, JUSTIFICADAMENTE, O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO. PLENÁRIO, 10.02.2000. DECISÃO: O TRIBUNAL, POR UNANIMIDADE, CONHECEU DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, E, POR MAIORIA, VENCIDO O SENHOR MINISTRO MARÇO AURÉLIO, NEGOU-LHE PROVIMENTO. VOTOU O PRESIDENTE. PLENÁRIO, 17.05.2000.

(DESTACOU-SE).

Deduz-se das normas acima referidas que, também, não assiste razão à Impugnante em relação ao argumento segundo o qual teria havido ilegalidade em relação ao estorno de crédito de ICMS realizado pelo Fisco em razão da venda da sobra da energia elétrica no Mercado de Curto Prazo.

Segundo entende a Impugnante, a Fiscalização teria determinado equivocadamente o estorno dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica em razão da posterior “venda” da sobra pela Impugnante no Mercado de Curto Prazo, em relação a algumas competências de 2010.

Alega que a Fiscalização teria entendido se tratar a hipótese referida de alienação de energia elétrica adquirida no Ambiente de Contratação Livre de forma direta a terceiros, o que não poderia ter ocorrido em razão de vedação imposta pela legislação para este tipo de operação até o ano de 2014.

Como alega que não teria ocorrido venda de energia elétrica para terceiros, entende que não há que se falar em estorno do crédito de ICMS apropriado pela Impugnante na aquisição da energia elétrica.

As alegações, no entanto, não têm procedência.

Com efeito, trata-se de matéria, também, de índole constitucional, cujo fundamento de validade pode ser deduzido a partir da interpretação do disposto no art. 155 da CR/88, quando prescreve que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim considerado, coube à Lei Complementar Federal nº 87/96 estabelecer as condições segundo as quais o regime de compensação do ICMS seria disciplinado. Veja-se:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

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

(...)

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

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

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

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

(...)

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

(...)

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

(...)

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização;

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

(...)

Em sede de legislação tributária estadual, a regulamentação da matéria, no âmbito do território do Estado de Minas Gerais, foi estabelecida nos termos do disposto no art. 66 do RICMS/02, conforme demonstrado a seguir:

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

(...)

§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

I - que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

II - que for consumida no processo de industrialização;

III - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

(...)

Esclareça-se, no entanto, que o estorno de crédito de ICMS efetuado pelo Fisco não se deu em razão de suposta “venda” de energia elétrica efetuada pela Impugnante, conforme sugerido pela Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O que se demonstra pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, é que o estorno dos créditos é medida que se impõe como consequência lógica em face da constatação de que teria ocorrido a emissão de notas fiscais de entrada de energia elétrica em quantidade superior à quantidade efetivamente consumida no estabelecimento da Impugnante.

Portanto, sem a correspondente entrada efetiva da mercadoria no estabelecimento, hipótese que implica o necessário estorno dos créditos do ICMS aproveitados, uma vez que seria improvável que se tenha utilizado o excesso apurado na atividade da empresa.

O estorno de crédito em questão não se confunde, portanto, com o estorno efetuado em razão de saída não tributada de energia elétrica no mercado de curto prazo no âmbito da CCEE, referente à parcela da energia elétrica efetivamente adquirida (contratos bilaterais), mas que não teria sido utilizada no estabelecimento.

Também importante mencionar que não se discute nestes autos se a energia elétrica adquirida via CCEE teria sido utilizada na linha central de produção (fabricação de cimento) ou em outras áreas da empresa. Trata-se de informação absolutamente irrelevante.

Conforme mencionado em passagem anterior, o ICMS referente à entrada da energia elétrica somente não seria exigível na hipótese em que a mercadoria seja destinada à industrialização do próprio produto, nos termos do art. 5º, § 1º, item “4” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 1º, parágrafo único da IN SLT nº 01/03:

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

4. a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(...)

(Destacou-se).

Não resta dúvida de que é correta a metodologia utilizada pela Fiscalização para a identificação das posições, credora ou devedora, no MCP da CCEE.

De fato, o enquadramento da posição da Autuada no âmbito da CCEE se encontra em conformidade com as normas de regência da matéria, segundo a legislação tributária do Estado de Minas Gerais.

Contudo, a posição do agente no âmbito da CCEE não foi considerada na ação fiscal que resultou no lançamento sob questão, por se tratar, na hipótese dos autos, de levantamento quantitativo de energia elétrica, segundo esclarece o Fisco, operada mediante a apuração das diferenças entre as quantidades de energia elétrica acobertadas com documento fiscal e o consumo efetivamente registrado pela Contribuinte na sua escrita contábil e fiscal.

O levantamento quantitativo de energia elétrica não tem nenhuma relação com as operações no âmbito da CCEE (liquidação das diferenças apuradas entre toda a energia efetivamente contratada e toda a energia efetivamente consumida, por meio do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits – MCSD) como se demonstra nos autos.

Pelo procedimento do levantamento quantitativo é verificado se o total das entradas de energia elétrica (incluindo os déficits) é equivalente às saídas da mesma energia, assim entendidas as parcelas relativas ao consumo e às sobras. Observa-se que eventuais déficits, em MWh, já estariam inseridos no consumo efetivo do estabelecimento.

Os dados relativos às quantidades de sobras ou déficits (MWh), informados pela CCEE, são utilizados no levantamento quantitativo apenas para verificação da quantidade efetiva de energia consumida pelo estabelecimento e confrontação com a quantidade de energia adquirida com documento fiscal.

Desse modo, o perfil da CCEE utilizado para o cálculo do crédito tributário decorrente do presente lançamento tributário foi o de “consumidor livre” e “consumidor especial”, pelo qual se entende tratar-se de perfil de consumidor de energia elétrica. Não se utilizou do perfil “autoprodutor”, ou seja, gerador de energia elétrica.

A posição do agente somente é considerada na hipótese em que a ação fiscal se concentra na apuração das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no ambiente do Mercado de Curto Prazo na Câmara de Comércio de Energia Elétrica – CCEE, o que não se confunde com a matéria tratada nos autos sob análise.

Esclareça-se, que a energia elétrica não pode ser armazenada ou estocada, uma vez que se tratar de mercadoria intangível. Sendo assim, o estoque inicial e o estoque final devem ser sempre iguais a zero.

Dessa forma, as eventuais sobras (excesso) ou o consumo em quantidade superior ao que havia sido contratado de energia elétrica serão necessariamente liquidadas no MCP ao Preço de Liquidação da Diferença, segundo as regras estabelecidas pela CCEE.

Lado outro, as informações que orientaram a apuração em levantamento quantitativo que resultou no presente lançamento têm como fonte primária os relatórios mensais da CCEE disponibilizados aos Fiscos estaduais, as notas fiscais eletrônicas

emitidas pelos fornecedores do Autuado e a própria escrituração fiscal digital da Autuada.

No levantamento quantitativo foram consideradas todas as entradas de energia elétrica promovidas pelo estabelecimento Autuado que tenham sido acobertadas por documentação fiscal de acordo com o seu consumo, tendo em vista que a vedação expressa na legislação federal de regência da matéria à venda dessa mercadoria para outro contribuinte ou agente.

De acordo com as provas dos autos, apurou-se a diferença existente entre o total de energia elétrica contratada (compra por contratos bilaterais) e o total de energia elétrica consumida pela Autuada, na forma do anexo 1 (fls. 17).

Efetuiu-se o rateio do consumo de energia elétrica para o agente (contratante), na forma da coluna “E” - % carga – fls. 17.

Foram considerados na apuração os valores relativos à compra de energia elétrica incentivada - PROINFA¹ (obrigatória, nos termos da legislação federal), conforme anexo 6 (fls. 35).

Considerando a circunstância segundo a qual não há possibilidade de estocagem da energia elétrica, o resultado esperado, que seja coerente com a aquisição suficiente para o consumo, deveria ser igual a zero, representando, desse modo, que toda a quantidade de energia elétrica adquirida tenha sido efetivamente consumida no estabelecimento da Autuada.

As diferenças eventualmente apuradas representam as seguintes possibilidades:

1^a) **Diferenças negativas:** equivaleriam às entradas de energia elétrica desacobertadas de documento fiscal, ou seja, teria havido o consumo, mas, o contribuinte não teria documentação fiscal hábil correspondente;

2^a) **Diferenças positivas:** equivaleriam a consumo menor de energia elétrica, ou seja, a quantidade de energia adquirida consignada em documentos fiscais hábeis seria superior à quantidade efetivamente consumida no estabelecimento do contribuinte, impondo o estorno proporcional dos créditos referentes à quantidade de energia elétrica não utilizada.

Para efeito da apuração dos valores a serem considerados na constituição do crédito tributário, utilizou-se o valor médio da energia elétrica no submercado sudeste, segundo o Preço de Liquidação das Diferenças (PLD)², uma vez que os fornecedores da Autuada têm seus estabelecimentos sediados nesta região.

¹ O PROINFA é um programa criado pela Lei Federal nº 10.438/02, e revisado pela Lei Federal nº 10.762/03, que tem por objetivo a diversificação da matriz energética nacional através da contratação de 3.300 MW de capacidade no SIN, produzidos por fontes eólica, biomassa e pequenas centrais hidrelétricas (PCH), sendo previsto inicialmente um valor de 1.100 MW de cada fonte.

² – PREÇO DE LIQUIDAÇÃO DAS DIFERENÇAS (PLD): O PLD é o preço a ser divulgado pela CCEE, calculado antecipadamente, com periodicidade máxima semanal e com base no custo marginal de operação, limitados por preços mínimo e máximo, vigente para cada período de apuração e para cada submercado, pelo qual é valorada a energia comercializada no Mercado de Curto Prazo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A metodologia utilizada se encontra em perfeita consonância com as disposições normativas pertinentes à matéria, com especial atenção para os termos do disposto no Convênio ICMS nº 15/07, *in verbis*:

CONVÊNIO ICMS Nº 15/07

Cláusula quarta **A CCEE elaborará relatório fiscal a cada liquidação no Mercado de Curto Prazo e para cada apuração e liquidação do MCSD, que conterà, no mínimo, as seguintes informações:**

I - **para a liquidação no Mercado de Curto Prazo:**

a) **o Preço de Liquidação das Diferenças - PLD da CCEE, para cada submercado e patamar de carga, em relação a cada período;**

b) a identificação dos consumidores livres e dos autoprodutores, com a indicação no número de sua inscrição no CNPJ, o resultado financeiro da liquidação no Mercado de Curto Prazo com as parcelas que o compuserem, a localização de cada ponto de consumo e suas respectivas quantidades medidas;

c) relação de todos os contratos bilaterais de compra e venda de energia registrados na CCEE, contendo no mínimo: razão social e CNPJ do comprador e vendedor, tipo de contrato, data de vigência e energia contratada para cada unidade federada;

d) notas explicativas de interesse para a arrecadação e a fiscalização do ICMS;

(...)

§ 1º **O relatório fiscal, relativo à liquidação no Mercado de Curto Prazo, deverá ser enviado, por meio eletrônico de dados, para o Fisco de cada unidade federada, no prazo de 10 (dez) dias, contados da liquidação ou da solicitação.**

(...)

(Destacou-se).

No mesmo diapasão, leia-se as normas incorporadas ao texto do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais:

RICM/02 - Anexo IX

Art. 53-H - A cada liquidação, a CCEE elaborará relatório fiscal que conterà, no mínimo, as seguintes informações:

I - para a liquidação no Mercado de Curto Prazo:

a - o preço da CCEE, para cada submercado e patamar de carga, em relação ao período abrangido pela liquidação;

b - a identificação dos consumidores livres e dos autoprodutores, com a indicação do número de sua inscrição no CNPJ, o resultado financeiro da

liquidação, com as parcelas que o compuserem, a localização de cada ponto de consumo e suas respectivas quantidades medidas;

c - relação de todos os contratos bilaterais de compra e venda de energia registrados na CCEE, contendo no mínimo: razão social e CNPJ do comprador e vendedor, tipo de contrato, data de vigência e energia contratada neste Estado;

d - notas explicativas de interesse do Fisco;

Observa-se que os valores utilizados pelo Fisco para fins de apuração do crédito tributário se encontram em perfeita harmonia com os comandos normativos veiculados nos termos do art. 53 – Parte Geral do RICMS/02. Veja-se:

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

(...)

II - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

(...)

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

V - o valor fixado por órgão competente, hipótese em que serão observados os preços médios praticados, nos 30 (trinta) dias anteriores, no mercado da região onde ocorrer o fato gerador, ou o preço divulgado ou fornecido por organismos especializados, quando for o caso;

(...)

IX - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior;

Assim, quanto à alegação da ocorrência de exigência em duplicidade do estorno de crédito em relação às saídas de energia oriunda do MCP, posto que a exigência referida já teria sido objeto de lançamento no AI de nº 01000400266-29, não é correto o entendimento da Impugnante, como demonstrado nas razões de fato e de direito articuladas nos autos.

À toda evidência, o objeto de investigação que resultou no presente lançamento não guarda nenhuma relação com a hipótese da liquidação operada junto à CCEE de eventuais sobras (excesso) ou o consumo em quantidade superior ao que havia sido contratada de energia elétrica, ou seja, posição credora ou devedora ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qualquer dos demais elementos presentes nos termos do disposto nos arts. 53-E e 53-F do Anexo IX do RICMS/02.

Na presente peça fiscal, o lançamento decorre de um levantamento quantitativo das aquisições de energia elétrica apuradas a partir de informações consignadas em documentos fiscais, contratos bilaterais e relatórios decorrentes de registros promovidos junto à CCEE em face da quantidade efetivamente consumida pelo estabelecimento Autuado.

Verifica-se, que as exigências que compõem o presente lançamento e aquelas que resultaram na lavratura do Auto de Infração - PTA nº 01.000400266-29 não se confundem e não se sobrepõem, tratando-se de situações notoriamente distintas.

Portanto, conforme restou demonstrado pela Fiscalização nos autos, não há evidência da existência de divergência de metodologia entre o presente Auto de Infração e o PTA nº 01000400266-29, pois enquanto esse último trata das operações de energia elétrica realizadas no âmbito do MCP da CCEE, o presente feito fiscal cuida de levantamento quantitativo de energia elétrica, apurado pela diferença existente entre a quantidade de energia acobertada com documento fiscal e o consumo registrado pelo Contribuinte.

Nada obstante, registre-se que, justamente para que não houvesse dupla tributação sobre a mesma mercadoria, as quantidades em MWh relativas aos “excessos” e às “faltas” foram consideradas no procedimento fiscal em discussão como ajustes de contabilização de carga, na forma da Coluna B do Anexo 2 de fls. 593, resultando na exclusão de quaisquer reflexos desses valores no crédito tributário decorrente dessa apuração fiscal.

O levantamento quantitativo de mercadorias é procedimento fiscal idôneo previsto no inciso II do art. 194 do RICMS/02:

RICMS/02 - Parte Geral

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

- I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;
- II - levantamento quantitativo de mercadorias;
- III - levantamento quantitativo-financeiro;
- IV - levantamento quantitativo de mercadorias e valores (quantivalor);
- (...)

Portanto, não procede a alegação da Impugnante.

Em relação à apuração da quantidade efetiva energia elétrica consumida no estabelecimento, também, não tem razão a Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende a Autuada que teria havido uma divergência nos valores utilizados pela Fiscalização no presente Auto de Infração, mesmo após alteração do crédito tributário efetuado pelo Fisco.

Porém, conforme já demonstrado na Manifestação Fiscal, a Impugnante teria efetuado a multiplicação do consumo total do agente pelo percentual de carga sem, no entanto, considerar as casas decimais que não se encontram visíveis na planilha.

Como exemplo, cita-se a apuração relativa ao período de janeiro de 2010: Segundo consta nos autos, a Fiscalização teria utilizado como parâmetro o valor de 17.431,70 MWh, constante na coluna “Carga Medida (MWh)” do Anexo 5 (fls. 594). O valor tem como fonte o Relatório Pré-Fatura disponibilizado pela CCEE.

Este valor resulta da multiplicação do percentual de consumo do estabelecimento pelo consumo total de todos os estabelecimentos da Impugnante.

No período de janeiro de 2010, citado como exemplo, percebe-se que o percentual relacionado na planilha da CCEE é de 35,91%. O consumo total de todos os estabelecimentos é de 48.543,74 MWh, conforme valores relacionados na planilha do Anexo 1 deste Auto de Infração (fls. 17). A Impugnante alega que o resultado da multiplicação destes valores seria 17.432,05 MWh, e não 17.431,70 MWh, o que comprovaria a divergência dos valores de consumo efetivo e dos valores utilizados na peça fiscal. Todavia, o resultado decorre de uma operação de arredondamento das casas decimais do percentual de 35,9092578703875%.

Assim, para o cálculo correto, utilizou-se o consumo total (48.543,74 MWh) multiplicado por 0,359092578703875 (percentual de consumo do estabelecimento), resultando no valor de 17.431,70 MWh (valor correto).

No cálculo realizado pela Impugnante, fica evidente o equívoco em não se considerar as casas decimais, conforme demonstrado nos autos.

Portanto, os valores de consumo considerados pela Fiscalização neste Auto de Infração estão em perfeita consonância com os dados disponibilizados pela CCEE.

Não se verifica nenhuma ilegalidade em relação ao procedimento de estorno dos créditos que teriam sido apropriados em desconformidade com a legislação tributária do Estado de Minas Gerais, como ficou evidenciado nas razões acima articuladas.

Não se aplica às hipóteses dos autos o critério de apuração da diferença entre operações tributadas e não tributadas, conforme pretendido pela Impugnante às fls. 731 dos autos.

À toda evidência, não há, entre as operações objeto a presente autuação, qualquer indício de que se tratem de operações alcançadas pela não incidência, como pretende sugerir a Impugnante.

Do mesmo modo, não procedem os argumentos utilizados pela Impugnante em face da exigência relativa às multas isoladas previstas nos incisos II e XXVI do art. 55 da Lei 6763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, apurou-se o descumprimento de duas obrigações acessórias que ensejaram a aplicação das multas exigidas no presente lançamento:

Uma obrigação tributária relativa à entrada de mercadoria desacoberta de documentação fiscal, deduzida a partir da constatação da ocorrência de consumo de energia elétrica em quantidade superior ao montante consignado nas notas fiscais de entrada.

A outra obrigação tributária relativa à utilização de crédito do ICMS em desacordo com a legislação tributária, em razão da constatação de que a Contribuinte tem documentação fiscal com quantidades superiores ao seu consumo, mesmo após a contabilização da liquidação financeira da CCEE, tendo feito o crédito pelo valor total das notas fiscais.

Veja-se o esclarecimento do Fisco acerca de tais infrações (fls. 561/562 e 800/801):

As alegações da Impugnante não procedem. Inicialmente precisamos esclarecer que há um equívoco por parte da Impugnante em relação às penalidades aplicadas pelo Fisco.

Através de levantamento quantitativo efetuado pela Fiscalização, restou demonstrado o seguinte:

- Em alguns períodos de 2010, houve a entrada desacoberta de energia elétrica, ou seja, houve o consumo mas o contribuinte não tem documentação fiscal hábil para acobertamento da mercadoria;

- Nos demais períodos de 2010, ocorreu o oposto, ou seja, o contribuinte tem documentação fiscal hábil com quantidades superiores ao seu consumo, mesmo após a contabilização da liquidação financeira da CCEE (Coluna "B" do Anexo 2 – fl. 593 – "AJUSTE QUANTIDADE CONTABILIZADA AGENTE/CARGA"). Uma vez que a Impugnante apropriou-se do total dos créditos destacados nas notas fiscais de entrada, restou-se necessário o estorno proporcional de crédito da energia elétrica não consumida no processo de industrialização.

(Grifos no original).

(...)

Em relação às hipóteses referidas, a Lei nº 6.763/75 assim dispõe acerca das sanções cominadas:

LEI Nº 6.763/75:

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, **recebê-la**, tê-la em estoque ou depósito **desacobertada de documento fiscal**, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - **40% (quarenta por cento) do valor da operação**, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

b) quando se tratar de falta de emissão de nota fiscal de entrada, desde que a saída do estabelecimento remetente esteja acobertada por nota fiscal correspondente à mercadoria;

(...)

XXVI - por **apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária**, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - **50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado**;

(Destacou-se).

Com efeito, as multas capituladas nos incisos II e XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 se referem ao descumprimento de obrigações acessórias, tendo em vista a constatação de que a Autuada teria recebido a energia elétrica desacobertada de documento fiscal, bem como, apropriado, indevidamente, créditos do ICMS em desacordo com a legislação tributária.

Portanto, não se trata de aplicação de multa isolada em razão da falta de emissão de notas fiscais de saída (“venda”) de energia elétrica, muito menos em estorno de ICMS em decorrência de “venda” de energia elétrica, conforme sugerido pela Impugnante.

A aplicação da sanção prevista nos termos do inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 é relativa à proibição do uso do crédito de energia elétrica que não tenha sido efetivamente consumida no estabelecimento do contribuinte.

A sanção acima referida não se confunde com aquela decorrente da saída de energia elétrica sobre abrigo da não incidência no mercado de curto prazo no âmbito da CCEE.

Tratam-se, portanto, de infrações distintas, cuja hipótese de incidência se encontra perfeitamente capitulada na legislação tributária do Estado de Minas Gerais.

É incontroverso que se encontram comprovadas as infrações relatadas pela Autoridade Fiscal no Auto de Infração em discussão.

Presente a conformidade entre a descrição normativa e os fatos comprovados pela Autoridade Tributária, não há que se falar em ilegalidade da exigência fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao contrário, a medida se apresenta coerente com as disposições do art. 142 do CTN, posto que se trata de atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

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

Por fim, embora correta a aplicação das penalidades constantes da presente autuação, merece reparos a apuração da penalidade isolada prevista art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

É que o art. 19 da Lei nº 22.796/17 alterou o § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei 22.796/17

Art. 19 - Os incisos I e II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 55 - (...)

§ 2º - (...)

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

(Grifou-se).

Como a referida alteração legislativa resulta mais favorável a Contribuinte e não exige qualquer condicionante, necessária se torna a aplicação da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, o qual assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, no presente caso, necessária a adequação da referida multa isolada ao disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75

Com relação ao pedido de cancelamento 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 5 do § 5º:

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;

(...)

5) de aproveitamento indevido de crédito;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidos os Conselheiros Ana Flávia de Freitas (Revisora) que a reconhecia em relação ao período anterior a 17/12/10, relativamente ao item 2 do Auto de Infração e Erick de Paula Carmo em relação ao período anterior a 28/10/10. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 589/596 e 672/677 e, ainda para adequar a multa isolada ao disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Tathiana de Souza Pedrosa Duarte e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ana Flávia de Freitas (Revisora) e Erick de Paula Carmo.

Sala das Sessões, 10 de outubro de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Geraldo da Silva Datas
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.087/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000403869-01
Impugnação: 40.010139706-74
Impugnante: Intercement Brasil S.A.
IE: 304014206.26-52
Proc. S. Passivo: Gustavo Lanna Murici/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pela Conselheira Ana Flávia de Freitas, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A atuação versa sobre a constatação de que, no período de 01/01/10 a 31/12/10, a atuada teria recebido energia elétrica sem a emissão dos respectivos documentos fiscais, assim como, teria aproveitado créditos do ICMS de energia elétrica em desacordo com a legislação tributária.

Entendo que nos presentes autos, operou-se a decadência em período anterior a 21/12/10, relativamente ao segundo item do Auto de Infração (diferenças positivas), pelos motivos expostos a seguir, apesar de ter constado da decisão a data de 17/12/10.

O Código Tributário Nacional - CTN estabelece dois prazos decadenciais para a Fiscalização constituir o crédito tributário.

No art. 173, inciso I, o referido código determina que o prazo será contado em cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Essa decadência é aplicável, por exemplo, para tributos que são sujeitos ao lançamento de ofício, como o IPTU, de competência municipal.

Já no art. 150, § 4º, o CTN determina que o prazo será contado em cinco anos do fato gerador do tributo, quando este for sujeito ao lançamento por homologação. Isto é, nos casos em que a legislação determina que cabe ao contribuinte apurar e recolher o tributo nos termos em que considera pertinente em sua contabilidade. É ver a redação do dispositivo:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Percebe-se que a exceção à aplicação do dispositivo somente se dará quando houver constatação de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, nos termos do artigo retromencionado, ou ainda, nos moldes da sumula 555 do STJ, situação em que o sujeito passivo não cumpre com seu dever legal de declarar e recolher, antecipadamente, os valores que entende devidos a título do tributo.

Neste sentido, basta a leitura do Auto de Infração para constatar que a Fiscalização não imputa à Autuada qualquer daquelas condutas.

No caso dos autos, não restou caracterizado dolo, fraude ou simulação por parte da Autuada, pois o lançamento decorre do recolhimento a menor de ICMS, no período de 01 de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2010, em razão das entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal e de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, apuradas mediante utilização de energia elétrica adquirida na fabricação de cimento, operada mediante diferenças entre as quantidades de energia elétrica acobertadas com documento fiscal e o consumo efetivamente registrado pelo contribuinte na sua escrita contábil e fiscal.

Ressalta-se que no caso de diferenças positivas de energia elétrica no ambiente livre de contratação CCEE, significa dizer que houve recolhimento a menor do ICMS devido, e portanto, houve algum pagamento do imposto, sujeito à homologação ulterior pela Fiscalização Fazendária Estadual.

Pois bem, analisando o art. 150, § 4º do CTN, o Superior Tribunal de Justiça - STJ possui entendimento pacificado em sede de recursos repetitivos de que ele se aplica sempre que o contribuinte tenha apurado o tributo e realizado o pagamento o que entende devido, ainda que a Fiscalização venha posteriormente lançar o tributo complementar.

Nesse sentido, destaca-se o REsp nº 973.733/SC, julgado sob sistemática dos recursos repetitivos, no qual foi afirmado:

A DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR DO FISCO, EM SE TRATANDO DE RIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE PAGAMENTO ANTECIPADO INFERIOR AO EFETIVAMENTE DEVIDO, SEM QUE O CONTRIBUINTE TENHA INCORRIDO EM FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO, NEM SIDO NOTIFICADO PELO FISCO DE QUAISQUER MEDIDAS PREPARATÓRIAS, OBEDECE A REGRA PREVISTA NA PRIMEIRA PARTE DO§4º, DO ARTIGO 150. (RESP Nº 973.733/SC, REL.MIN.LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18.09.2009).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, em havendo pagamento antecipado por parte do contribuinte, o STJ entende pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN, sendo:

DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO. (STJ, 1ª SEÇÃO, AGRG NOS ERESP 1199262/MG, REL.MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, JULGADO EM 26/10/2011, DJE 07/11/2011).

O que se denota dos autos, inclusive do relatório do Auto de Infração, é que a Contribuinte declarou as operações tributáveis e ainda realizou o recolhimento antecipado do valor do imposto que entendeu ser devido e, de acordo com esta sistemática, novamente salientamos outros precedentes do STJ pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN na hipótese em que o contribuinte apurou e declarou o tributo que entendia devido.

Cite-se, novamente, o REsp nº 973.733/SC, no qual o STJ entendeu que não se aplica o art. 173, inciso I do CTN quando o débito é declarado pelo contribuinte, aplicando-se apenas à situação em que inexistente “prévia declaração do débito”. É ver o trecho pertinente do acórdão, extraído do voto do Min. Relator:

“ASSIM. É QUE O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE O PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO”.

Diante desse entendimento, o STJ editou a Súmula 555:

QUANDO NÃO HOVER DECLARAÇÃO DO DÉBITO, O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTA-SE EXCLUSIVAMENTE NA FORMA DO ART.173, I, DO CTN, NOS CASOS EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUI AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

Infere-se diretamente da Súmula 555/STJ que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo na forma do art. 173, inciso I do CTN é reservada às hipóteses em que não há declaração do débito.

A razão para tanto é que se o contribuinte se omite totalmente, deixando de exercer sua atividade de apurar e declarar o débito, não há objeto sobre o qual a Fazenda deva se pronunciar nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Daí a contagem do prazo decadencial recair no art. 173, inciso I do CTN.

E, conforme documentação acostada aos autos, verifica-se que houve o efetivo recolhimento e declaração dos valores que o Sujeito Passivo entendeu serem devidos a título de ICMS decorrente de suas operações e prestações tributadas.

Dessa forma, na esteira do consolidado entendimento do STJ, inclusive sumulado e julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir crédito tributário, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Diante do exposto, voto pelo reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública formalizar o crédito tributário para os fatos geradores ocorridos no período anterior a 21/12/10, relativamente ao segundo item do Auto de Infração, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Sala das Sessões, 10 de outubro de 2018.

**Ana Flávia de Freitas
Conselheira**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.087/18/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000403869-01	
Impugnação:	40.010139706-74	
Impugnante:	Intercement Brasil S.A.	
	IE: 304014206.26-52	
Proc. S. Passivo:	Gustavo Lanna Murici/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, 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.

Doravante, a fundamentação do presente voto se limitará a debater e a demonstrar as razões que amparam o ponto contrário à decisão majoritária, qual seja, o reconhecimento da decadência do direito de lançar do Fisco mineiro para o período anterior a 28/10/10, no que pertine ao segundo item da acusação fiscal (diferenças positivas), qual seja o estorno de créditos escriturais de ICMS proporcionais à energia elétrica adquirida nos contratos bilaterais e não consumida, vendida, posteriormente, no Mercado de Curto Prazo (MCP) da CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica).

Ressalta-se que no caso de diferenças positivas de energia elétrica no ambiente livre de contratação da CCEE, significa dizer que houve recolhimento a menor do ICMS devido e, portanto, houve algum pagamento do imposto, sujeito à homologação ulterior pela Fiscalização Fazendária Estadual.

Nesta esteira, quanto à exceção substancial indireta de mérito da decadência do direito de lançar, para as exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, por representar pagamento de boa-fé da Contribuinte, entendo que deva ser aplicado o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, para declarar decaídos do direito de lançar os tributos anteriores ao dia 28/10/10, ou seja, a partir do termo inicial de contagem do prazo decadencial, o qual equivale à data de intimação do contribuinte, acerca do teor do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, *ex vi* do parágrafo único do art. 173 do CTN.

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

Em contraponto, existe a regra geral do art.173, inciso I do CTN, a qual dita caber à Fazenda Pública o lançamento de ofício, segundo o termo inicial de contagem do prazo de 5 (cinco) anos ali fixado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em apreço):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART.20, §4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART.173, INC.I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...)”. TJMG – PROC. Nº 1.0024.05.692077-0/001 (1); RELATORA: DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUBL.30/03/2007”.

(...)

(DESTACOU-SE).

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art.173, inciso I do CTN.

Na mesma toada, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 182.241 - SP (1998/0052800-8), *in verbis*:

EMENTA TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL NÃO-PROVIDO.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOAO OTÁVIO DE NORONHA:

A QUESTÃO POSTA NOS AUTOS DIZ RESPEITO À CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE NAS HIPÓTESES EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO DE TRIBUTOS SEM A PRÉVIA ANÁLISE DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESTA MODALIDADE DE LANÇAMENTO, A APURAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS, DA BASE DE CÁLCULO E DO PAGAMENTO DA EXAÇÃO DEVERÁ SER EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO, PRÉVIA, AUTÔNOMA E INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER INICIATIVA DO FISCO.

MUITO BEM, EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO AS ATIVIDADES E CUMPRIDOS OS DEVERES QUE LHE FORAM IMPOSTOS PELA LEI, PRIMORDIALMENTE O PAGAMENTO DA EXAÇÃO, CABE AO FISCO APENAS HOMOLOGÁ-LOS, O QUE, POR CONSEQUENTE, RESULTA NA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 156, VII, DO CTN ("ART. 156. EXTINGUEM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:(...) VII - O PAGAMENTO ANTECIPADO E A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ARTIGO 150 E SEUS 1º E 4º;"). DEVE SER FRISADO QUE ESSA HOMOLOGAÇÃO PODE SER EXPRESSA OU TÁCITA, ESTA OCORRE NA HIPÓTESE EM QUE O SUJEITO PASSIVO CUMPRIR FIELMENTE TODAS AS SUAS OBRIGAÇÕES, OU SEJA, SEM QUE HAJA MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO FISCO, BEM COMO DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

NA REALIDADE, A HOMOLOGAÇÃO DA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE, SEJA DO PAGAMENTO, SEJA DOS PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO DA MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DA QUAL NÃO RESULTE TRIBUTOS A PAGAR, QUALIFICA-SE APENAS COMO UM ATO DE FISCALIZAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, CUJA FINALIDADE É EXERCER O CONTROLE DE LEGALIDADE E CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PELO SUJEITO PASSIVO.

DIANTE DISSO, HÁ DE SE INDAGAR: COMO SE EMPREGA, EM TAIS ATIVIDADES, A DEFINIÇÃO DE LANÇAMENTO, SOBRETUDO, QUANDO ESTE SE CONCEITUA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN, COMO A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL, DO MONTANTE DO TRIBUTOS DEVIDO, DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E, SENDO O CASO, DA APLICAÇÃO DE PENALIDADE? ENTENDO QUE, EM CASOS COMO TAIS QUANDO A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA CINGE-SE À HOMOLOGAÇÃO DE ATOS DO SUJEITO PASSIVO, INEXISTE A FIGURA TÍPICA DO LANÇAMENTO, O QUE OCORRE, NA VERDADE, É UM "ATO CONFIRMATIVO DA LEGALIDADE DO PAGAMENTO, COMO VALOR JURÍDICO DE QUITAÇÃO" (ALBERTO XAVIER, *DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO*, EDITORA FORENSE, 3ª EDIÇÃO, PÁG. 87).

(...)

(Destaques acrescentados).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.119.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº1.119.262-MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

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

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

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

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

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART.173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

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

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

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

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

(...)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação do STJ, em embargos de divergência, quando houve a alteração de entendimento dos Ministros desta Excelsa Corte Superior, com a consagração da regra do art. 150, § 4º do CTN, quanto à temática da decadência tributária no lançamento fiscal do ICMS, o que se pode denotar da seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.119.262-MG (2011/0036985-1)

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

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

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

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

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

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

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

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

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

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(...)

(GRIFOU-SE).

Portanto, dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período anterior a 28/10/10, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Desta feita, pendendo apenas ato administrativo de homologação dos valores declarados e recolhidos pelo contribuinte, acaso permaneça inerte a Fazenda Pública por mais de 5 (cinco) anos, verifica-se a homologação tácita do numerário indicado e recolhido pelo contribuinte.

Há de se ressaltar que nos casos em que não há recolhimento algum de ICMS, deve-se aplicar o art. 173, inciso I do CTN c/c o art. 149, inciso V, do CTN, como se operou com o item 1 da acusação fiscal, que se refere a diferenças negativas de energia elétrica, as quais representam omissão de receita pelo contribuinte e, de consequente, não recolhimento do imposto devido; contudo, com relação ao item 2 da acusação fiscal, houve recolhimento a menor, que se considera homologado, tacitamente, pelo Fisco mineiro, à medida em que se transcorreu mais de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do ICMS para as exigências fiscais anteriores ao dia 28/10/10.

Embora a maioria dos Conselheiros, considere que a atitude do Fisco que revela a quebra de sua inércia em lançar o crédito tributário se refira à intimação do Auto de Infração, entendo que deva se referir à data anterior, isto é, a data de intimação do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), tendo em vista a prerrogativa fiscal permitida pelo parágrafo único do art. 173 do CTN.

Ademais, enquanto na ação exploratória fiscal ou na rotina de monitoramento do contribuinte, o Fisco ainda esteja apenas analisando os documentos e a escrituração fiscal do contribuinte, inexistente a identificação exata de ação ou omissão irregular dele, a ponto de justificar o início de ação fiscal contra ele.

Em contrapartida, com a adoção de medidas preparatórias à ação fiscal, tal como ocorre com o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), o Fisco mineiro já identificou uma conduta irregular do contribuinte, que justifica a autuação fiscal subsequente, tanto que nesta fase do trabalho fiscal, o auditor fiscal solicita “livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com a indicação do período e do objeto da fiscalização”, nos moldes do art. 70 do RPTA.

Como se pode perceber, ainda que não tenha sido descrito de forma clara e pormenorizada a infração fiscal cometida pelo contribuinte, o que ocorrerá com a lavratura do Auto de Infração (AI), no ensejo da intimação do AIAF, o contribuinte já não pode mais oferecer denúncia espontânea e tem ciência inequívoca do desejo do Fisco de exigir crédito fiscal próprio e específico, interrompendo, pois, a expectativa jurídica do contribuinte de perdão tácito pelo decurso de tempo significativo em estado de inércia.

Desta feita, a reivindicação de crédito tributário pelo Fisco mineiro, em tempo legal hábil, evita o sepultamento de sua pretensão ao cumprimento de obrigação

por parte do contribuinte, desde que essa reivindicação seja específica, isto é, delimitável quanto ao seu objeto e período, ainda que não haja descrição pormenorizada do inadimplemento ou ilícito fiscal.

A atitude de exercício do direito pelo seu titular legítimo, em tempo hábil, merece abrigo do ordenamento jurídico positivo, pois corresponde a um direito potestativo e atrai a aplicação do princípio de justiça, em detrimento do princípio da segurança jurídica, quando haja razoabilidade do tempo já transcorrido, em que tenha permanecido inerte.

Em adição, salvo melhor juízo, todos os tipos de lançamento fiscal (de ofício, misto ou por homologação) se sujeitam à regra traçada no parágrafo único do art. 173 do CTN, porquanto esse dispositivo legal contempla norma tributária conceitual, acerca do instante em que deve ser considerado o exercício do direito potestativo pelo Fisco mineiro, apto a interromper o fluxo temporal do prazo decadencial do seu direito de lançar.

A única ressalva que se faz à regra do parágrafo único do art. 173 do CTN é a de que a eficiência da intimação do AIAF depende da observância pelo Fisco mineiro do prazo estipulado de transcurso da medida preparatória do início da ação fiscal até sua concretização pela lavratura do Auto de Infração, isto é, é imperiosa a observância do comando dos §§3º e 4º do art.70 do RPTA.

Contrario sensu, acaso haja o transcurso do prazo para a lavratura do Auto de Infração, contado da expedição do AIAF, com ou sem a prorrogação motivada do prazo, a devolução do prazo de denúncia espontânea para o contribuinte representa a ineficiência do ato administrativo formalizado pela medida preparatória da autuação fiscal e, logo, não tendo se iniciado a ação fiscal com o AIAF, prorroga-se a interrupção da contagem do prazo decadencial, a partir da intimação do Auto de Infração, em substituição.

Nada obstante, não houve a extrapolação do prazo de lavratura do Auto de Infração, contado da data de expedição do AIAF, no caso dos autos, o que atesta a eficácia da intimação do contribuinte, quanto à medida preparatória da autuação fiscal.

Retomando o debate sobre a matéria de fundo da decadência do art. 150, § 4º do CTN, e com o escopo de robustecer os elementos de convicção desse Conselheiro, reputo válida a citação de excerto da festejada obra do insigne tributarista **Eduardo Sabbag**, o qual em seu *Manual de Direito Tributário*, assim se posiciona sobre a temática, *in verbis*:

“(…) No lançamento por homologação, há uma típica antecipação de pagamento, permitindo-se ao Fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato imponible. O transcurso in albis do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o procedimento homologatório tácito, segundo o qual perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença.

Com efeito, conforme assevera José Jayme de Macêdo Oliveira, “transcorrido dito lustro, sem a manifestação da Fazenda Pública, verifica-se a chamada homologação tácita, perdendo aquela, pelo fenômeno da decadência, o direito de exigir possíveis diferenças.”

Lembre-se, a propósito, que no caso do ICMS, apesar de o contribuinte apresentar a Declaração (GIA) no mês seguinte, a contagem da decadência tem início a partir da data do fato gerador (por exemplo, a data da saída da mercadoria com a emissão da nota fiscal). Se se tratar do IR, a data da entrega da declaração de rendimento é irrelevante, porque a contagem será a do fato gerador, que neste imposto se dá no dia 31 de dezembro.

Ad argumentandum, a expressão “homologação tácita do lançamento” é adotada pelo CTN (§4º), não obstante sabermos que, até então, na relação jurídico-tributária (*vide* Apêndice), não existe lançamento algum. Tal raciocínio leva estudiosos a afirmarem que, no lançamento por homologação, inexistente a decadência, em si, mas sim, a decadência do direito de a Fazenda exigir, por meio do lançamento de ofício (art.149, V), o resíduo tributário, relativo à incompleta antecipação de pagamento.

É importante ressaltar que o intitulado lançamento por homologação traduz-se em “procedimento não impositivo” – uma expressão utilizada por Zelmo Denari -, pois a iniciativa constitutiva do crédito não é da Administração, mas do contribuinte, que, por sua conta e risco, declara ao Fisco o montante das operações tributáveis e efetiva o cálculo do imposto devido. Daí se falar em “débito declarado” em contraposição à expressão “débito apurado” – refere-se àquele débito constituído por iniciativa do Fisco, mediante procedimento impositivo.

(...) Com a devida vênia, pensamos que o raciocínio, não obstante louvável e, até mesmo, largamente exitoso na órbita administrativa federal, choca-se com a visão do STJ, que possui precedentes nos quais afirma a aplicabilidade do art.150, §4º, do CTN apenas às hipóteses em que o sujeito passivo **apura, declara e paga** alguma quantia, enquanto o lançamento de ofício (art.173, I) a ser feito pela Fazenda serve para exigência de uma diferença decorrente de eventual equívoco verificado na apuração feita pelo contribuinte.”

(Sem destaques no original).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, pois, as exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, atinentes ao período anterior ao dia 28/10/10 (até cinco anos antes da data de intimação do AIAF), estão extintas pela decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de lançar o crédito tributário recolhido a menor.

Sala das Sessões, 10 de outubro de 2018.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro

CC/MG