

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.008/18/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000577263-60
Recurso de Revisão: 40.060144667-96, 40.060144705-72
Recorrente: Enecel Energia, Comercialização e Consultoria Energética Eireli
IE: 062276017.00-62
Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Fazenda Pública Estadual, Enecel Energia, Comercialização e Consultoria Energética Eireli
Proc. S. Passivo: Daniel Rivorêdo Vilas Boas/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário. Mantida a decisão recorrida.

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA. Constatada a falta de destaque e o recolhimento do ICMS devido nas saídas, em operações internas, de energia elétrica destinada à comercialização. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, previstas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. Excluída, pela Câmara *a quo*, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei por ser inaplicável ao caso dos autos. Mantida a decisão recorrida.

Recursos de Revisão conhecidos e não providos à unanimidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido pela Recorrente, no período de 01/02/11 a 31/10/11, em razão da utilização indevida da não-incidência do imposto, em operações internas de vendas de energia elétrica para comercialização, conforme notas fiscais discriminadas no Anexo 1 (fls. 21).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei c/c o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional - CTN.

A 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.727/17/1ª, decidiu, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as

prefaciais arguidas. Ainda em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG.

Inconformada, a Recorrente/Autuada interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 430/462.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no seguinte acórdão indicado como paradigma: 21.378/17/2ª (cópia às fls. 466/479, frente e verso).

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

O Estado de Minas Gerais também interpõe, tempestivamente, o Recurso de Revisão de fls. 484/490, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no seguinte acórdão indicado como paradigma: 19.934/13/2ª.

A Recorrente/Autuada, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, contrarrazoa, às fls. 495/501, o recurso interposto pelo Estado de Minas Gerais.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 502/511, opina em preliminar, pelo conhecimento dos Recursos de Revisão e, quanto ao mérito, pelo não provimento.

DECISÃO

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

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Do Recurso da Recorrente/Autuada

A Recorrente/Autuada sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no Acórdão nº **21.378/17/2^a** (cópia às fls. 466/479, frente e verso).

Cumprе ressaltar que citada decisão foi submetida à apreciação, em sede recursal, pela Câmara Especial deste Órgão Julgador, na sessão do dia **01/09/17**, sendo reformada no aspecto abordado para efeito de cabimento do Recurso, ou seja, a decadência, conforme decisão proferida no Acórdão nº **4.883/17/CE**.

Porém, considerando que o presente Recurso de Revisão foi protocolado nas dependências deste Órgão Julgador em **11/10/17** (fls. 430) e a decisão que reformou o acórdão apontado como paradigma foi disponibilizada no Diário Eletrônico da SEF/MG em **18/10/17**, sendo considerada publicada no primeiro dia útil seguinte, ou seja, **19/10/17**, constata-se, com fulcro no art. 59 do citado RPTA, que citada decisão apontada como paradigma encontra-se apta a ser analisada quanto aos pressupostos de cabimento, tendo em vista que na data da interposição do Recurso de Revisão não havia ainda sido publicada a reforma da decisão.

RPTA

Art. 59. Além das hipóteses previstas no inciso II do art. 165 do RPTA, o Recurso de Revisão interposto com base no inciso II do art. 163 do RPTA não será conhecido se versar sobre questão consubstanciada em acórdão paradigma reformado em caráter definitivo.

Importante ressaltar que as decisões do CC/MG são proferidas por meio de acórdãos, tornados públicos por intermédio do Diário Eletrônico da SEF/MG, nos termos da legislação infra:

RPTA

Art. 161. As decisões das Câmaras serão proferidas por meio de acórdãos, salvo nas hipóteses previstas no Regimento Interno do Conselho de Contribuintes.

Art. 162 -

(...)

§ 3º O acórdão será, até 48 (quarenta e oito) horas após a sua assinatura, publicado no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

Dessa forma, passa-se à análise quanto aos pressupostos de admissibilidade do Recurso em relação à decisão proferida no Acórdão nº **21.378/17/2^a**.

Como já informado, a matéria abordada para efeito de cabimento do Recurso refere-se à perda do direito da Fiscalização de promover o lançamento, ou seja, a decadência.

A decisão apontada como paradigma cuida de recolhimento a menor de imposto em razão de apropriação indevida de créditos de ICMS relacionados à aquisição de bens do ativo permanente (partes e peças).

Por sua vez, o lançamento relativo à decisão recorrida cuida de falta de recolhimento de ICMS em razão de falta de destaque do imposto em operações internas de energia elétrica.

A decisão apontada como paradigma sustenta o entendimento de que a limitação temporal do direito da Fiscalização de lançar se fundamenta no § 4º do art. 150 do CTN, ao passo que a decisão recorrida observa o art. 173 do CTN.

Nesse sentido, verifica-se que se encontra caracterizada divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, encontram-se configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Do Recurso do Estado de Minas Gerais

O Estado de Minas Gerais sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão, definitiva na esfera administrativa, proferida no Acórdão nº **19.934/13/2ª**.

A matéria abordada para efeito de cabimento do Recurso diz respeito à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Para efeito de análise, importante trazer os fundamentos das duas decisões relativos à matéria:

Decisão recorrida: Acórdão nº 22.727/17/1ª

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA. Constatada a falta de destaque e o recolhimento do ICMS devido nas saídas, em operações internas, de energia elétrica destinada à comercialização. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação e **Multa Isolada**, previstas respectivamente nos arts. 56, inciso II, **55, inciso VII, alínea “c”**, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve ser excluída a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei por ser inaplicável ao caso dos autos.

(...)

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido pela Autuada, no período de 01/02/11 a 31/10/11, em razão da utilização indevida da não-incidência do imposto, em operações internas de

vendas de energia elétrica para comercialização, conforme notas fiscais discriminadas no Anexo 1 (fls. 21).

(...)

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a **Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”**, da citada lei c/c o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional - CTN.

(...)

Foi exigida, ainda, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 (c/c o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN):

(...)

Contudo, merece reparo o lançamento para que seja excluída a exigência da referida penalidade por ser ela inaplicável ao caso dos autos.

Conforme se verifica às fls. 19 e 23 dos autos, a Fiscalização, por entender ser aplicável ao caso dos autos as Multas Isoladas previstas no art. 54, inciso VI (c/c o art. 215, inciso VI, do RICMS/02) e no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei (c/c o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN), apurou o valor de cada penalidade e, com fulcro no disposto no art. 211 do RICMS/02, exigiu a mais gravosa (no caso, a do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da cita lei).

O que se constata é que a Fiscalização entendeu que o fato de constar nas notas fiscais eletrônicas objeto da autuação a aposição de 0,00 nos campos “Base de Cálculo do ICMS” e “Valor do ICMS” caracterizaria a conduta de consignar base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, para as quais há previsão legal da referida penalidade.

Contudo, a aposição de 0,00 nos referidos campos das notas fiscais não caracteriza a conduta punida pela penalidade ora exigida. Isso porque os campos relativos ao cálculo do imposto contidos na nota fiscal eletrônica são sempre preenchidos com 0,00 quando não há valor a informar, conforme se verifica dos Documentos Auxiliares das Notas Fiscais Eletrônicas (DANFEs) acostados às fls. 50/73.

Assim, a Autuada ao deixar de consignar a base de cálculo do ICMS nos documentos fiscais autuados dá

ensejo a aplicação da multa prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

(...)

Conforme reiteradas decisões deste Conselho de Contribuintes, a conduta: “deixar de consignar” em documento fiscal a base de cálculo prevista na legislação tributária, não era penalizada pela lei mineira antes da inclusão do inciso XXXVII no art. 55 na Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 19.978/11, que produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012 (após o período autuado nestes autos).

Portanto, não se aplica ao caso dos autos a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

Observa-se que a nova redação dada ao referido inciso XXXVII deixou claro que a dita penalidade aplica-se aos casos e que o contribuinte “deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero”.

Decisão apontada como paradigma: Acórdão nº 19.934/13/2ª

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em São Paulo, que por força do Convênio ICMS nº 74/94 e Protocolos ICMS 32/09 e 40/09, está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST, pela saída das mercadorias listadas nos itens 11, 18 e 19 do Anexo XV do RICMS/02 para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e **Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, c/c art. 55, inciso XXXVII da mesma lei, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.** Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

(...)

A autuação versa sobre exigências de ICMS/ST, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no **art. 55, inciso VII, alínea “c”, c/c art. 55, inciso XXXVII ambos da Lei nº 6.763/75, em razão da falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária**, em operações destinadas a contribuintes estabelecidos no Estado de Minas

Gerais, realizadas no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, com produtos relacionados nos itens 11, 18 e 19 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, adquiridos para fins de comercialização.

(...)

Isto posto, caracterizada a infração apontada, **correta as exigências** efetuadas pelo Fisco de ICM/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, combinado com o § 2º, inciso I, do referido artigo e Multa Isolada capitulada no **art. 55, inciso VII, item “c” da Lei nº 6.763/75.**

Quanto à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, cumpre ressaltar que esse dispositivo possuía a seguinte redação, à época dos fatos geradores:

Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Vê-se, pois, que até 31/12/11, a conduta tipificada no referido dispositivo legal, sujeitava o infrator a uma multa no percentual equivalente a 40% (quarenta por cento) do valor correspondente à diferença entre a base de cálculo declarada e aquela expressamente prevista na legislação.

Ocorre, porém, que tal preceito teve sua redação alterada pela Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12, sendo que, a partir desta data, **a penalidade por consignar a base de cálculo da substituição tributária, em documento fiscal, em valor inferior ao previsto na legislação, passou a ser de 20% (vinte por cento) da diferença apurada,** sendo, portanto, menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da infração analisada, conforme exposto abaixo:

(...)

Destaca-se ainda, que **nesta lei também foram tratadas as situações quando o contribuinte não consignar a base de cálculo da operação, de acordo com o art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6763/75, in verbis:**

(...)

Por conseguinte e, ainda, em função do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, que prescreve

a retroatividade da lei quando cominar penalidade menos severa que a vigente à época da prática do ato, **a multa em questão foi adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a alteração promovida pela Lei nº 19.978/11.**

(Destques acrescidos).

Ressalta-se que os dois lançamentos cuidam de falta de recolhimento do ICMS em virtude de falta de destaque da base de cálculo do imposto no documento fiscal.

Na decisão recorrida, a 1ª Câmara de Julgamento decidiu ser inaplicável a Multa Isolada capitulada na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 para a infração de falta de destaque da base de cálculo do imposto, considerando ser ela (multa isolada) apropriada para a conduta de destaque a menor do valor da base de cálculo em relação à previsão constante da legislação.

Já no caso da decisão apontada como paradigma, o acórdão indica que duas penalidades foram exigidas, ou seja, as previstas na alínea “c” do inciso VII e no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Observa-se que os fundamentos da decisão sustentam a exigência de uma penalidade (alínea “c” do inciso VII do art. 55) “c/c” (combinado com) a exigência da outra (inciso XXXVII do art. 55).

Contudo, verifica-se que as condutas das duas penalidades são distintas, ou seja, a prevista na alínea “c” do inciso VII cuida da conduta de consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação enquanto que a prevista no inciso XXXVII cuida da conduta de deixar de consignar em documento fiscal a base de cálculo do imposto ou consigná-la com valor igual a zero.

Não obstante, em que pese essa inconsistência, com a devida vênia, a conclusão final da decisão sustenta que *“em função do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, que prescreve a retroatividade da lei quando cominar penalidade menos severa que a vigente à época da prática do ato, a multa em questão foi adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a alteração promovida pela Lei nº 19.978/11”*.

Dessa forma, considerando-se esse fundamento constante da decisão, conclui-se pela caracterização de divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, encontram-se configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido, no período de 01/02/11 a 31/10/11, em razão da utilização indevida da não-incidência do imposto, em operações de vendas de energia elétrica para comercialização, conforme notas fiscais discriminadas no Anexo 1, em operações internas.

Explica a Fiscalização que não há na legislação tributária hipótese de não-incidência de ICMS nas vendas internas de energia elétrica entre estabelecimentos que a comercializam. E que o diferimento do pagamento do imposto apenas prevalece quando o destinatário for concessionário ou permissionário, sendo que o destinatário da energia elétrica, no presente caso, possui apenas uma autorização, conforme Resolução Autorizativa da ANEEL nº 2.024, de 28/07/09.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei c/c o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional - CTN.

Constata-se que, para obtenção do valor do ICMS não recolhido, a Fiscalização utilizou a alíquota no percentual de 18% (dezoito por cento):

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

(...)

Vale dizer, por oportuno, que a Fiscalização observou, para a formação da base de cálculo do ICMS, o disposto na alínea “i”, inciso XII, § 2º, art. 155 da Constituição Federal de 1.988, no art. 13, § 1º, inciso I, da LC nº 87/96, também reproduzidos na legislação estadual, os quais prescrevem que o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo.

Cumprе ressaltar, *a priori*, que a decisão sobre pedido de produção de prova pericial é irrecorrível na esfera administrativa, a teor da previsão contida no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

Art. 170. São irrecorríveis, na esfera administrativa:

(...)

d) pedido de produção de prova;

(...)

A Recorrente/Autuada também argui a decadência do direito de a Fiscalização constituir o crédito tributário relativo ao mês de novembro de 2011, com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, uma vez que a lavratura do Auto de Infração, com ciência do Contribuinte, só ocorreu em 05/12/16 (fls. 58).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, sendo que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011 (data de emissão da última nota fiscal autuada – 03/10/11 – fls. 21), a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/12, findando-se em 01/01/17. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 26/10/16 e seu recebimento pela Impugnante ocorreu em 05/12/16 (fls. 58), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento do ICMS devido, em função de que a Autuada ter se utilizado indevidamente da não incidência do imposto em relação às operações autuadas. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado anteriormente.

Portanto, mantem-se a decisão recorrida.

É mister trazer à baila, um resumo do contido na manifestação fiscal sobre a cronologia dos fatos relacionados à tributação da energia elétrica, bem como da alteração ocorrida na estrutura do setor elétrico, por se tratar de esclarecimentos que contribuirão no julgamento do Auto de Infração.

Até a vigência da Constituição Federal de 1967, conforme estabelecia o art. 22, inciso IX de tal diploma constitucional, incidia sobre a produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica o Imposto Único sobre Energia Elétrica (IUEE), imposto criado pela Lei Federal nº 2.308, de 31 de agosto de 1954, cobrado pela União sob a forma de imposto de consumo e pago por quem a utilizasse.

Com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), o IUEE foi extinto e a energia elétrica foi equiparada às demais mercadorias e incluída no campo de incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), podendo-se destacar o § 3º do art. 155 da CF/88, a seguir transcrito:

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

(...)

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

Com vistas a estabelecer regras básicas a serem observadas na tributação do ICMS sobre energia elétrica, de forma transitória, até que a lei complementar disciplinasse a matéria, o ADCT atribuiu, em seu art. 34, § 9º, às empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS por ocasião da saída da mercadoria de seus estabelecimentos, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao estado em que deva ocorrer essa operação.

Em 1996 foi editada a Lei Complementar nº 87, que estabeleceu normas gerais sobre o ICMS. Ao dispor sobre incidência, fato gerador e base de cálculo do tributo, não teceu considerações especiais sobre energia elétrica, atribuindo a ela o mesmo tratamento e condições para a tributação do ICMS sobre as demais mercadorias.

Por sua vez, o Código Civil, Lei Federal nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002, estabeleceu no inciso I do art. 83, que se consideram móveis, para os efeitos legais, as energias que tenham valor econômico.

Nessa mesma direção, o Supremo Tribunal Federal (STF), na Ação Rescisória AR nº 1607/MS – Mato Grosso do Sul, relatada pelo Ministro Joaquim Barbosa, em julgamento ocorrido em 30 de março de 2006, conclui que: “A energia elétrica é objeto de comércio; é mercadoria, bem apropriável pelo homem, bem no mercado, inclusive para fins tributários [art. 155, § 2º, "b", da CB/88 e art. 34, § 9º, do ADC]”.

Apesar de o enquadramento legal e doutrinário da energia elétrica como mercadoria estar pacificado no sistema jurídico, de forma que hoje não haja mais dúvidas acerca de sua natureza jurídica de mercadoria, as suas peculiaridades relacionadas com demanda, volume, circulação, inexistência de estoque e classificação como bem intangível, dentre outras, fazem com que apresente uma logística completamente diferenciada das demais mercadorias, às quais foi equiparada para efeitos tributários.

Verifica-se, portanto, que por definição legal, não restam dúvidas de que energia elétrica é mercadoria e como tal deve ser tratada.

Trata-se de mercadoria intangível, que não pode ser estocada, mas sim transportada por linhas de transmissão e distribuição. A produção é baseada em pesquisas de demanda para todos os horários do dia, mas não existe estoque nem centralizado ou descentralizado. As empresas geradoras e distribuidoras de energia elétrica possuem milhares de quilômetros de linhas de transmissão e distribuição, as quais não sofrem qualquer interferência humana.

O cliente recebe a mercadoria imediatamente após o pedido, não tendo a mínima preocupação com os prazos de entrega ou prováveis atrasos, ao mesmo tempo não faz ideia de como funciona todo o sistema de geração e transmissão.

São muitas as variáveis envolvidas no sistema: os reservatórios das usinas hidrelétricas, as centrais de distribuição, o índice pluviométrico de cada ano a seguir, os investimentos feitos pelo governo. Tudo pensado no sentido de que cada novo usuário possa receber imediatamente a mercadoria.

Essas características próprias, aliadas à estrutura tarifária e à forma de comercialização, principalmente após a reestruturação do setor elétrico, instituída pela Medida Provisória nº 144, de 11 de dezembro de 2003, posteriormente convertida na Lei Federal nº 10.848, de 15 de março de 2004, provocaram importantes reflexos na interpretação e aplicação da legislação tributária de regência do ICMS.

Com a edição da Medida Provisória nº 144/03, foram introduzidas relevantes inovações no modelo competitivo setorial, cuja implantação remonta à edição da Medida Provisória nº 890, de 13 de fevereiro de 1995, convertida na Lei Federal nº 9.074/95.

Dentre as mencionadas inovações introduzidas pela Lei Federal nº 10.848/04, importante destacar as seguintes:

a) introdução de dois novos e coexistentes ambientes para a comercialização ou contratação de energia elétrica, o Ambiente de Contratação Regulada (ACR) e o Ambiente de Contratação Livre (ACL);

b) a determinação da realização da desverticalização societária das concessionárias e permissionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica atuantes no âmbito do Sistema Interligado Nacional (SIN), mediante a proibição do desenvolvimento das atividades de (I) geração, (II) transmissão, (III) comercialização com consumidores livres, (IV) participação em outras sociedades de forma direta ou indireta e, finalmente, (V) quaisquer outras atividades estranhas ao objeto da concessão, permissão ou autorização, exceto nos casos previstos em lei e nos respectivos contratos de concessão;

c) introdução de novos agentes no setor de energia elétrica, bem como a reestruturação dos papéis institucionais de diversos deles, cabendo destacar a criação do Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE), da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), em sucessão ao extinto Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), a reestruturação do Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS), das competências do Conselho Nacional de Política Energética (CNPE), do Ministério de Minas e Energia (MME) e da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

Essa reestruturação implicou na separação das atividades anteriormente integradas de geração, transmissão e distribuição executadas por **um único agente**, em atividades distintas, porém integradas, executadas por **diversos agentes**.

A cronologia dos acontecimentos não permite desconsiderar que a CF/88, o seu ADCT e a Lei Complementar nº 87/96 foram promulgados em momento anterior à conclusão do processo de desverticalização implementado no setor elétrico brasileiro.

Dessa forma, as regras ali estabelecidas foram elaboradas a partir da estrutura então vigente, qual seja, aquela em que as atividades integradas de geração, transmissão e distribuição eram executadas por um único agente.

Logicamente, e seria um contrassenso admitir o contrário, o efeito jurídico-tributário do processo de desverticalização implantado no modelo energético brasileiro **é nulo para fins de percepção da base de cálculo do ICMS**, pois não pode alterar as competências constitucionalmente distribuídas aos entes da federação por meio de legislação infraconstitucional.

No modelo anterior, a tarifa de fornecimento de energia elétrica incluía os custos da mercadoria, representados pela **geração, transmissão e distribuição**, sendo o preço final a consumidor o valor definido como base de cálculo de tributação.

No modelo atual, o preço da mercadoria energia elétrica não é outro senão aquele formado pelos custos da energia elétrica gerada, de transmissão cobrados pelas empresas transmissoras de todas as empresas conectadas ao sistema da rede básica e os custos de distribuição, medidos e cobrados pelas empresas distribuidoras.

Todos esses custos (geração, transmissão e distribuição) integram o preço da mercadoria disponibilizada e o preço final cobrado do consumidor, mesmo que a geração, a transmissão e a distribuição sejam operadas por distintas empresas, como ocorre nas operações realizadas por meio do ACL. Conclui-se que a energia consumida é única e dá origem às cobranças de tarifas de geração, transmissão e distribuição, o que não significa que o ICMS será cobrado em uma única incidência ao longo da cadeia de circulação.

De fato, havendo mais de uma ocorrência do fato gerador do ICMS ao longo da cadeia de circulação da energia elétrica, em todas deve ser exigido o imposto e garantido o direito ao creditamento do imposto exigido de forma a se prestigiar a não-cumulatividade do imposto.

É cediço que o ICMS, que por essência é um tributo indireto, é não-cumulativo e calculado "por dentro", e incide sobre as operações de circulação de mercadorias.

Desse modo, toda e qualquer saída de energia elétrica corresponde a circulação de mercadoria para fins de incidência do ICMS. Logo, com exceção da saída de energia destinada a outros estados, nos termos do art. 155, inciso II e § 2º, inciso X, alínea "b" da CF/88, todas as operações relativas a sua saída estão sujeitas à tributação do ICMS, não estando excluída da incidência do imposto a entrada de energia elétrica em operações interestaduais nas quais o ponto de consumo destinatário esteja situado no estado de Minas Gerais, desde que esse não comercialize ou industrialize a energia recebida, nos termos do art. 2º, § 1º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96.

Considerando que a energia elétrica está sujeita à incidência do ICMS na condição de mercadoria, aplica-se a ela as regras previstas para as mercadorias em

geral. Assim sendo, para fins de incidência do ICMS sobre as operações internas com energia elétrica, reputa-se ocorrido o **fato gerador do imposto** no momento da sua **saída do estabelecimento** do Contribuinte, a qualquer título, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, nos termos do art. 12, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, sendo que a base cálculo do ICMS é o valor da operação, ao qual já está integrado o montante do próprio imposto, nos termos do art. 13, inciso I e § 1º do mesmo diploma legal.

Importante observar que, ao contrário do que afirma a Impugnante, o que caracteriza a ocorrência do fato gerador do ICMS incidente sobre tais operações é a **saída da energia elétrica do estabelecimento do Contribuinte na condição de mercadoria**, e não o seu consumo pelo adquirente.

Nesse sentido, o fato gerador do imposto ocorre de forma independente, a cada saída da energia elétrica promovida por qualquer estabelecimento ao longo da sua cadeia econômica de circulação, desde a sua geração ou importação, ainda que ela não seja consumida no respectivo estabelecimento de destino.

A esse respeito, cabe lembrar que, de acordo com o § 2º do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, a caracterização do fato gerador do ICMS independe da natureza jurídica da operação que o constitui:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitui.

É dentro desse contexto que devem ser observadas as normas contidas no § 9º do art. 34 do ADCT que, embora de caráter transitório, refletem claramente o alcance da base de cálculo do ICMS nas operações com energia elétrica:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, **pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação**, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação. (Destacou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O texto constitucional e o ADCT não comportam a interpretação dada pela Impugnante pois, admitindo-se hipoteticamente ser possível atribuir ao § 9º do art. 34 do ADCT o alcance pretendido pela Defesa, a essência do ICMS estaria sendo desrespeitada.

Se prevalecesse a linha de raciocínio ora combatida, as operações com energia elétrica realizadas no mercado interno por meio do ACL como, por exemplo, as saídas de uma geradora para outra geradora, de uma geradora para uma distribuidora, de uma geradora para um consumidor livre, dentre outras possibilidades, não estariam alcançadas pela tributação do ICMS, conclusão que se mostra absolutamente falsa.

Nessa mesma direção, as operações de compra de energia elétrica realizadas por uma distribuidora no mercado interno, no âmbito do ACR, também não seriam tributadas pelo ICMS, o que não corresponde à realidade.

Ora, as operações com mercadorias, especificamente com a mercadoria energia elétrica, encontram-se em 3 (três) distintas situações tributárias, podendo ser (1) tributadas pelo ICMS, (2) imunes – não alcançadas pela tributação por determinação constitucional – ou (3) isentas. Não há outro tratamento tributário que possa ser aplicado ao caso.

De fato, as operações autuadas não podem ser desconsideradas, como se não existissem, como pretende a Recorrente/Autuada. De fato, elas precisam ser avaliadas à luz da autonomia dos estabelecimentos prevista no art. 24 da Lei nº 6.763/75 e no art. 59, inciso I do RICMS/02, não sendo possível considerar como hipótese de não-incidência a saída de energia elétrica de um para outro estabelecimento, ainda que ambos sejam do mesmo titular:

Lei nº 6.763/75

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

RICMS/02

Art. 59. Considera-se autônomo:

I - cada estabelecimento do mesmo titular situado em área diversa;

Ao contrário do alegado na impugnação, as saídas de energia elétrica do estabelecimento da Recorrente/Autuada para o mercado interno **são tributadas pelo ICMS**. Essas operações não são isentas e nem imunes, também não são albergadas pelo diferimento do pagamento do imposto previsto na legislação mineira, pois não há norma constitucional ou de regência do tributo que assim estabeleça, razão pela qual não se sustenta o argumento da Impugnante, de que a norma mineira afronta a CF/88 e a legislação complementar.

Como destaca a Fiscalização, no presente caso, a Recorrente/Autuada exerce papel de intermediário na cadeia de circulação da energia elétrica. Ela encontra-se cadastrada no CNAE 3513-1/00 – “Comércio atacadista de energia elétrica”, e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

registrada na CCEE (Câmara de Compensação de Energia Elétrica) na Classe “Comercializador”.

Conforme menciona a Fiscalização, a Recorrente/Autuada efetuou vendas de energia elétrica para o contribuinte mineiro, Luzboa S/A - I. E. 001.091855.00.68, cadastrado no CNAE 3511-5/01- “Geração de energia elétrica”, CNAE secundário 3513-1/00 – “Comércio atacadista de energia elétrica”, estabelecido no município de Belo Horizonte - MG.

A empresa Luzboa S/A (I. E 001.091855.00.68) é Matriz do Grupo, e possui uma sucursal - I. E. 001.091855.01.49 com idêntico CNAE, localizada no município de Oliveira/MG, onde possui uma Usina identificada no CEG/CCEE (Código Único de Empreendimento e Geração) - PCH.PH.MG. 030148-5.01. Referida empresa usufrui da Resolução Autorizativa nº 2.024, de 28 de Julho de 2009 da ANEEL, pela qual é autorizada a estabelecer-se como produtor independente de Energia Elétrica, mediante a implantação e exploração da pequena central hidrelétrica Oliveira.

Verifica-se que a empresa Luzboa S/A, nos termos do Decreto nº 2003 de 10 de setembro 1996, não é uma concessionária, nem permissionária, e sim, uma empresa autorizada a produzir energia elétrica.

E as notas fiscais autuadas foram emitidas para a empresa LuzBoa S/A, sediada em Belo Horizonte, porém, considerou a Recorrente/Autuada: (i) que a operação estaria alcançada pela não-incidência do imposto, no período 01/02/11 a 31/03/11, conforme o Código de Situação Tributária (CST) 040, mencionando no campo “dados adicionais” – “*Não Incidência do ICMS de acordo com o Art. 3º da Lei Complementar nº 87/96*”; (ii) que a operação estaria alcançada pela não-incidência, no período 01/04/11 a 31/10/11, conforme o Código de Situação Tributária (CST) 040, mencionando no campo “dados adicionais” – “*Não Incidência do ICMS de acordo com o RICMS (Decreto nº43080/2002 – Anexo II Parte I*”.

Diante desta constatação, o Fisco procedeu o lançamento em exame para exigir o ICMS em decorrência do uso indevido da não-incidência do imposto nas operações de vendas internas de energia elétrica destinadas para a comercialização.

Verifica-se que o art. 3º da Lei Complementar nº 87/96, citado pela Impugnante nas notas fiscais por ela emitidas no período de 01/02/11 a 31/03/11, não prevê a não-incidência de ICMS para operações internas com energia elétrica:

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também não respaldam os procedimentos adotados pela Recorrente/Autuada, as disposições contidas no Anexo II do RICMS/02, citado pela Impugnante nas notas fiscais emitidas no período 01/04/11 a 31/10/11.

Convém registrar que a norma contida no item 37, da Parte 1, do Anexo II, do RICMS/02 assegura o diferimento do pagamento do imposto às operações de comercialização, em relação às saídas de energia elétrica para destinatário que se enquadra como concessionária ou permissionária, ficando excluídas as operações destinadas a agentes detentores de autorização da ANEEL, sendo este o caso da empresa destinatária da energia elétrica objeto destes autos.

Vale dizer que o estado de Minas Gerais, por deliberação própria, em caráter discricionário, considerou por bem não aplicar sobre as saídas de energia elétrica destinado ao agente detentor de Autorização da ANEEL o diferimento do pagamento do imposto.

Ressalta-se que o diferimento do pagamento do imposto está previsto no art. 9º da Lei nº 6.763/75 e regulamentado no Capítulo IV, arts. 7º ao 17, da Parte Geral e no Anexo II, todos do RICMS/02.

O diferimento do pagamento do imposto mencionado encontra-se estabelecido no item 37, alínea “b”, do Anexo II do RICMS/02, a seguir transcrito.

Anexo II

Item Hipóteses/Condições

37 Saída de energia elétrica

(...)

b) para empresa concessionária ou permissionária de energia elétrica.

(Destacou-se).

Como se sabe, o diferimento ocorre quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço forem transferidos para operação ou prestação posterior.

E, conforme dispõe o item 37, alínea “b”, retro, o diferimento do pagamento do imposto somente se aplica em relação às saídas de energia elétrica com destino à empresa concessionária ou permissionária. Não se aplicando, portanto, em relação às saídas de energia elétrica com destino à empresa classificada como autorizada de energia elétrica, como no caso em exame.

Este entendimento restou consignado na resposta de Consulta de Contribuinte, exarada pela Superintendência de Tributação da SEF/MG, a seguir reproduzida:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 291/10:

(MG de 17/12/2010)

PTA Nº: 16.000377310-05

CONSULENTE: Safira Trading de Energia Ltda.

ORIGEM: Itajubá – MG

ICMS – ENERGIA ELÉTRICA – DIFERIMENTO – INAPLICABILIDADE – **O diferimento do pagamento do ICMS previsto na alínea “b” do item 37 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 alcança as saídas internas de energia elétrica com destino a empresa concessionária ou permissionária, não alcançando as saídas destinadas a empresa classificada como autorizada de energia elétrica.**

EXPOSIÇÃO:

A Consulente tem por objeto a comercialização de energia elétrica no mercado de livre negociação, incluindo a compra, venda, importação e a exportação de energia elétrica, bem como a intermediação de qualquer dessas operações, a prática e a celebração de atos de comércio e serviços decorrentes dessas atividades.

Lembra que pela alínea “b” do item 37 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 está previsto o diferimento do ICMS nas operações de saída de energia elétrica quando destinadas a concessionárias ou permissionárias e que a Constituição da República, por meio da alínea “b” do inciso X do § 2º de seu art. 155, estabeleceu que nas operações que destinem energia elétrica a outros Estados não haverá incidência do imposto. A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 3º, definiu que a não incidência de ICMS só se aplica quando a energia elétrica for destinada à comercialização ou à industrialização, ou seja, que o ICMS incide sobre a venda para consumidor final de energia.

Ocorre que um de seus fornecedores, estabelecido em Minas Gerais, caracterizado como autoprodutor de energia elétrica, entende que nas vendas internas de energia para a Consulente deverá haver incidência de ICMS. Isso porque, por não ser o produto destinado a concessionária ou permissionária, não há o diferimento do ICMS.

Sendo o fornecedor caracterizado como autoprodutor que tanto produz quanto consome energia elétrica, a Consulente entende que, apesar do mesmo se enquadrar na categoria de autorizado, suas aquisições para consumo não estariam alcançadas pelo diferimento do imposto.

Por outro lado, a Consulente, apesar de também ser uma empresa autorizada, caracteriza-se como comercializadora de energia elétrica, não havendo o consumo da energia comprada do fornecedor,

encontrando-se em situação distinta deste, que efetivamente consome energia elétrica, ainda que ambos sejam empresas autorizadas pelo poder público.

Alega que não tem como saber, no ato da compra da energia elétrica, se esta será vendida a um consumidor final, a outra comercializadora (autorizada), a uma pequena geradora (permissionária) ou a uma grande geradora ou distribuidora (concessionária) e, ainda que soubesse que a energia destina-se a consumidor final, não teria como saber o Estado de localização deste.

Entende que aplicar o diferimento do ICMS sobre a comercialização da energia elétrica seria o procedimento correto, em face da incerteza quanto ao destinatário da mesma, que poderia ser:

- permissionário ou concessionário estabelecido no Estado de Minas Gerais, quando não haveria incidência, conforme o RICMS/02;
- consumidor final localizado em Minas Gerais, ocorrendo incidência do ICMS;
- consumidor final localizado fora de Minas Gerais, quando, então, conforme interpretação da Constituição da República, o correto seria o recolhimento do imposto ao Estado do comprador da energia elétrica;
- destinatário de fora do Estado que não irá consumir a energia elétrica, quando não haverá incidência do imposto.

Com dúvidas quanto ao procedimento a ser adotado, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 - Realizando saídas internas amparadas pelo diferimento previsto na alínea "b" do item 37 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 e saídas interestaduais amparadas pela não incidência prevista pela alínea "b" do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição da República/88 e, ainda, pelo inciso III do art. 3º da Lei Complementar nº 87/96, está correto o entendimento de que as aquisições de geradoras situadas em Minas Gerais, a exemplo da CEMIG, deverão ser feitas sem o destaque do imposto, considerando que o diferimento se aplicaria a este caso?

2 - Caso positiva a resposta anterior, qual a forma de proceder à recuperação dos valores destacados nas notas emitidas pela aquisição?

3 - Nas operações de saída de energia elétrica do estabelecimento gerador diretamente para o seu

estabelecimento, aplica-se o diferimento previsto na alínea “b” do item 37 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02?

4 – Caso positivo, como proceder à recuperação do valor do ICMS cobrado indevidamente pela geradora?

RESPOSTA:

1 e 3 – **Não. A Consulente, ainda que autorizada, é empresa que se caracteriza como comercializadora de energia elétrica, distinguindo-se, portanto, das empresas concessionárias e permissionárias de serviço público de energia elétrica de que trata a alínea “b” do item 37 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02.**

O diferimento do pagamento do ICMS amparado pelo mencionado item 37 alcança somente a operação interna de fornecimento de energia elétrica pelo estabelecimento gerador para estabelecimento industrial do mesmo titular, para consumo no respectivo processo de industrialização, ou para estabelecimentos de suas consorciadas, na hipótese da atividade ser explorada mediante consórcio; e a operação interna de fornecimento de energia elétrica para empresa concessionária ou permissionária.

Dessa forma, as aquisições promovidas pela Consulente de estabelecimento gerador de energia elétrica deverão ocorrer com tributação normal do imposto, com aplicação da alíquota de 18%, conforme previsto pela alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

2 e 4 – Prejudicadas.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 10 de dezembro de 2010.
(Destaques acrescidos).

A Recorrente/Autuada reconhece que o item 37, da Parte 1, do Anexo II, do RICMS/02 assegura o diferimento do pagamento do ICMS para as saídas de energia elétrica realizadas com destino ao estabelecimento do próprio industrial ou de seus consorciados e também o diferimento às operações de comercialização em que o destinatário da operação de saída de energia elétrica é **uma concessionária ou permissionária**, ficando excluídas as operações destinadas a agentes detentores de autorização da ANEEL, mas entende que tal restrição fere a isonomia, a igualdade, a livre concorrência e a neutralidade, além de ser ilegal alegando que essa disposição do regulamento mineiro transborda os ditames da lei.

Contudo, no tocante a esses questionamentos trazidos pela Recorrente/Autuada quanto a não aplicação do diferimento em relação às saídas de energia elétrica para empresa classificada como autorizada de energia elétrica, e também quanto às demais alegações de ofensas a disposições constitucionais, vale

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dizer que o Auto de Infração em exame foi lavrado nos estritos termos da legislação tributária. E, por determinação legal (art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 110, inciso I do RPTA), é defeso a este Órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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;

RPTA

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

A título de esclarecimento, traz-se à colação os seguintes fundamentos constantes da manifestação fiscal sobre a discussão posta pela Recorrente/Autuada acerca da inexistência de convênio que permita a adoção pelo estado de Minas Gerais do diferimento do pagamento do imposto:

(...)

A Impugnante informa sobre a importância da autorização para distinção no âmbito do CONFAZ que permita ao Estado de Minas Gerais a instituição do diferimento no ICMS, no entanto trata-se matéria que ultrapassa esta instância de análise.

A título de esclarecimento, de acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. Veja a Ementa na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 44.481-PR, Ministro Roberto Barroso, Supremo Tribunal de Federal (STF).

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.481
PARANÁ

RELATOR :MIN. ROBERTO BARROSO REQTE.(S)
:CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA
ADV.(A/S) :GUSTAVO AMARAL E OUTRO(A/S)
INTDO.(A/S) :GOVERNADOR DO ESTADO DO
PARANÁ INTDO.(A/S) :ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO
ESTADO DO PARANÁ

Ementa:. I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS.

1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75.

2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.

3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em julgar parcialmente procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º, inciso II, e dos artigos 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, 8º e 11 da Lei nº 14.985, de 06 de janeiro de 2006, do Estado do Paraná, e, por maioria, em modular a declaração de inconstitucionalidade para que tenha eficácia a partir desta sessão, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão, nos termos do voto do Relator. Ausente, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 11 de março de 2015.

MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO – RELATOR

Quanto aos questionamentos trazidos pela Recorrente/Autuada acerca da aplicação do Convênio ICMS nº 77/11, *que dispõe sobre o regime de substituição tributária aplicável ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas ou interestaduais relativas à circulação de energia elétrica, desde a produção ou*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

importação até a última operação que a destine ao consumo de destinatário que a tenha adquirido em ambiente de contratação livre, convém registrar que, de acordo com a resposta à Consulta de Contribuintes nº 277/14, a Superintendência de Tributação (Sutri) concluiu que em Minas Gerais não se aplicam as regras da substituição tributária a que se refere o citado convênio, tendo em vista que se trata de norma autorizativa, que não foi internalizada no estado. Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 277/14:

PTA Nº: 45.000006339-33

CONSULENTE: Diferencial Comercializadora de Energia Ltda.

ORIGEM: Rio de Janeiro – RJ

ICMS – ENERGIA ELÉTRICA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RESPONSABILIDADE – A responsabilidade por substituição tributária prevista no art. 51 da Parte 1 do Anexo IX e no art. 67 da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/MG, em conformidade com o Convênio ICMS 83/00, prevalece sobre o disposto no Convênio ICMS 77/11, uma vez que este é autorizativo e não foi internalizado pela legislação mineira.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, situada no Estado do Rio de Janeiro, tem como atividade principal o comércio atacadista de energia elétrica CNAE 3513-1/00 e está inscrita no Cadastro de Contribuintes deste Estado como substituta tributária.

Afirma que se dedica às atividades de: comercialização de energia elétrica, por conta própria ou por conta de terceiros; intermediação de operações de comercialização de energia elétrica entre terceiros; participação como agente de comercialização de energia elétrica junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE); representação de terceiros junto à CCEE; prestação de consultoria em energia elétrica; e participação em outras sociedades, como quotista ou acionista.

Alega que, embora esteja estabelecida no Rio de Janeiro, possui clientes em Minas Gerais, motivo pelo qual está inscrita como substituta tributária neste Estado.

Sustenta que as operações interestaduais com energia elétrica estão sujeitas a normas específicas de substituição tributária disciplinadas nos Convênios ICMS 83/00 e 77/11.

Menciona que, inicialmente, com a edição do Convênio ICMS 83/00, todos os Estados passaram a se vincular às normas nele descritas. Posteriormente, com a edição do Convênio ICMS 77/11, os Estados que a ele aderiram, inclusive Minas Gerais (efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012), passaram a se submeter aos ritos neste Convênio previstos.

Assevera que este Estado passou a adotar no RICMS/MG os preceitos do Convênio ICMS 83/00 e, embora tenha aderido ao Convênio ICMS 77/11, não alterou a legislação existente, nem editou novas normas sobre a matéria.

Aduz que embora o RICMS/MG, com sua atual redação, traga como sujeito passivo por substituição tributária pela entrada de energia elétrica em Minas Gerais o gerador ou o distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica (Consulente), o Convênio ICMS 77/11, ao qual este Estado também aderiu, atribui esta responsabilidade à distribuidora, ao destinatário ou à geradora de energia elétrica, conforme critérios contidos no próprio Convênio.

Assim, entende que, da forma como se apresenta atualmente a legislação, há inequívoco conflito acerca da atribuição de responsabilidade por substituição tributária, visto que, nos termos do RICMS/MG (e Convênio ICMS 83/00), a Consulente é responsável, o que implica o cumprimento de obrigações tributárias, principal e acessórias, enquanto, que de acordo com o Convênio ICMS 77/11, não haveria essa atribuição de responsabilidade.

Ressalta que, por disposição expressa da cláusula quarta-A, inciso III do Convênio ICMS 77/11, as disposições do Convênio ICMS 83/00 não se aplicam às operações interestaduais relativas à circulação de energia elétrica destinada a estabelecimentos ou domicílios localizados nas unidades federadas constantes do seu Anexo Único.

Com dúvidas quanto à interpretação da legislação, formula a presente consulta.

CONSULTA:

Qual é o sujeito passivo por substituição tributária nas operações interestaduais com energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto?

RESPOSTA:

A legislação mineira, conforme dispõe o art. 51 da Parte 1 do Anexo IX e o art. 67 da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/MG, prevê como responsável, na condição de substituto tributário, pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, incidente sobre a entrada, em território mineiro, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto, o estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situado em outra unidade da Federação.

O regulamento está em plena concordância com o disposto no Convênio ICMS 83/00.

Necessário esclarecer que os Convênios mencionados pela Consulente (83/00 e 77/11), que versam sobre responsabilidade por substituição tributária nas operações com energia elétrica, são autorizativos e não impositivos.

Não obstante a ratificação tácita prevista no art. 4º da Lei Complementar Federal nº 24/75 e no art. 36 do Regimento do CONFAZ, para que os Convênios deste tipo (autorizativo) produzam efeitos no Ente federado, é necessário que este internalize em sua legislação aquilo que foi autorizado.

Neste sentido, vide Consultas de Contribuintes nº 087/94 e 193/99, disponíveis no sítio da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais na internet.

O Estado de Minas Gerais, ao contrário do que ocorreu com o Convênio ICMS 83/00, não internalizou as disposições do Convênio ICMS 77/11, prevalecendo, portanto, as regras positivadas no RICMS/MG.

A regra de inaplicabilidade do Convênio ICMS 83/00, prevista na cláusula quarta-A do Convênio ICMS 77/11, depende de sua internalização. Como o Estado de Minas Gerais não internalizou as normas previstas no Convênio mais recente, permanecem vigorando as do mais antigo.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 26 de Novembro de 2014.
(Destques acrescidos).

No tocante às alegações de que o ICMS referente às operações atuadas já foi recolhido nas etapas subsequentes, cumpre trazer à baila os fundamentos constantes da manifestação fiscal:

(...)

O gráfico demonstrado às fls. 80 do PTA em que a Impugnante conclui pela configuração do *bis in idem*, alegando que os valores exigidos já foram objeto de tributação, não procede. Tratam-se de etapas distintas realizados por estabelecimentos distintos na cadeia da energia elétrica. A etapa realizada pela impugnante é exclusivamente de venda de energia elétrica.

A Planilha apresentada às fls. 183/184 dos autos demonstra a ocorrência de perdas ao Erário pelo fato da Impugnante não proceder o recolhimento do ICMS devido na etapa da comercialização.

Vê-se que é improcedente a fala da Recorrente/Autuada de ofensa ao princípio da não cumulatividade do imposto, caso mantidas as exigências fiscais em exame, pois os valores de ICMS apurados em Auto de Infração, recolhidos pelo Contribuinte por meio de Documento de Arrecadação Estadual, poderão ser aproveitados, sob a forma de crédito, pelo destinatário das mercadorias, observadas as condições e normas referentes ao creditamento estabelecidas no RICMS/02. Nesse sentido, há respostas a Consultas de Contribuintes exaradas pela SUTRI/SEF/MG:

Consulta de Contribuinte nº 243/14:

(...)

ICMS – APROVEITAMENTO DE CRÉDITO –AUTUAÇÃO FISCAL –Os valores de ICMS apurados em Auto de Infração e recolhidos por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) poderão ser aproveitados, sob a forma de crédito, observadas, no que couber, as condições e normas referentes ao creditamento estabelecidas no RICMS/02.

(...)

RESPOSTA:

(...)

Não há que se discutir também o direito ao crédito advindo da regra da não cumulatividade prevista na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 87/1996, bem como na Lei nº 6.763/1975 e no RICMS/02.

A dúvida paira então na questão da decadência, uma vez que a apropriação do crédito somente é possível se efetuada no curso do período decadencial de 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento fiscal, conforme prazo previsto no art. 30 da Lei nº 6.763/75 e no § 3º do art. 67 do RICMS/02.

Conforme entendimento externado por esta Diretoria nas respostas dadas às Consultas de Contribuintes nos 026/2012, 136/2013 e 158/2013, o documento a

que se refere a norma legal há de ser entendido como sendo o documento fiscal apto a lastrear o creditamento em cada caso concreto.

No caso em apreço, o documento fiscal hábil para lastrear o aproveitamento do crédito é o próprio Documento de Arrecadação Estadual (DAE), por meio do qual se efetuou o recolhimento do imposto junto ao sujeito ativo responsável pelo lançamento mediante Auto de Infração.

Assim, os valores de ICMS apurados em Auto de Infração, recolhidos pelo contribuinte por meio de Documento de Arrecadação Estadual, poderão ser aproveitados, sob a forma de crédito, observadas as condições e normas referentes ao creditamento estabelecidas no RICMS/02.

2 - O livro Registro de Apuração do ICMS foi substituído com a implementação da Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Como se trata de aproveitamento de crédito oriundo de PTA de outra UF, com lastro no DAE, a Consulente deverá promover o ajuste de apuração.

Para tanto, deverá apresentar registro E111 e seu "filho" o registro E112, onde será apresentado o referido ajuste. Note-se que, no campo 03 do referido registro E111, a Consulente deverá indicar o número e a data de emissão da(s) nota(s) fiscal(is) original(is) que acobertou(aram) a(s) transferência(s) que foram objeto da autuação. Já no registro E112, a Consulente deverá indicar o número do DAE com o qual realizou o recolhimento do imposto.

Ressalte-se que a Consulente deverá comunicar o fato à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito seu estabelecimento, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração do imposto em que o crédito foi apropriado.

3 - Prejudicada.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 20 de Outubro de 2014.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 253/94:

(...)

EMENTA:

CRÉDITO DE ICMS - IMPOSTO EXIGIDO DO REMETENTE DA MERCADORIA POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO E PAGO POSTERIORMENTE - Procedimentos a serem observados pelo destinatário da mercadoria para o aproveitamento do crédito.

(...)

Assim, corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Foi exigida, ainda, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 (c/c o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN):

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:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(Grifou-se).

Conforme se verifica às fls. 19 e 23 dos autos, a Fiscalização, por entender ser aplicável ao caso dos autos as Multas Isoladas previstas no art. 54, inciso VI (c/c o art. 215, inciso VI, do RICMS/02) e no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei (c/c o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN), apurou o valor de cada penalidade e, com fulcro no disposto no art. 211 do RICMS/02, exigiu a mais gravosa (no caso, a do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da cita lei).

O que se constata é que a Fiscalização entendeu que o fato de constar nas notas fiscais eletrônicas objeto da autuação a aposição de 0,00 nos campos “Base de Cálculo do ICMS” e “Valor do ICMS” estaria caracterizada a conduta de consignar base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

Contudo, aplicou a multa *por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação (art. 55, inciso VII, alínea “c”)*, sendo a penalidade que se amoldaria ao caso, mas não capitulada nos autos, seria aquela prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, vigente à época das ocorrências.

Veja-se como dispunha o art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, com efeitos até 31/12/11:

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

“VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;”

(Grifou-se).

Dessa forma, merece ser mantido o reparo no lançamento, levado a efeito pelo acórdão recorrido, para que seja excluída a exigência da penalidade do art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei, por inaplicabilidade à prática demonstrada nos autos de não consignar a base de cálculo do imposto nos documentos fiscais, considerando a ausência de capitulação do dispositivo legal de subsunção do fato à norma.

Ademais, a nova redação dada ao inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, deixou claro que referida penalidade também não se aplica ao caso dos autos. Confira-se:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;

No tocante às demais alegações da Recorrente/Autuada acerca das penalidades exigidas, vale destacar que elas foram exigidas nos termos da legislação tributária vigente e não compete ao órgão julgador a negativa de aplicação de qualquer norma, conforme prevê o inciso I, art. 110 do RPTA – Decreto Estadual nº 44.747/08.

Alega a Recorrente/Autuada que a exigência em relação às multas, juros e correção monetária não deve prevalecer em razão da proteção à boa-fé objetiva e à legítima confiança, nos termos do disposto no art. 100, inciso III, parágrafo único, do CTN.

Nesse sentido, aduz que atua no mercado de comercialização de energia elétrica desde 1998 e que jamais foi autuada em razão do não recolhimento de ICMS devido na celebração de contrato de comercialização de energia destinada a agentes comercializadores autorizados pela ANEEL em operação interna. E, assim, entende que a Administração Tributária concordou tacitamente que tais operações não se amoldavam à hipótese de incidência do ICMS referente à circulação de mercadoria.

Contudo, não se encontra caracterizada, nos presentes autos, hipótese de exclusão de juros e multas (obs.: penalidade isolada já excluída por ser inaplicável ao caso dos autos), com fulcro no inciso III do art. 100, parágrafo único do CTN,

Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único - A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

É que, para exclusão dos juros/multas, necessário que a interpretação do Fisco seja antiga, iterativa e pacífica para que justifique a aplicação da norma jurídica retrotranscrita, conforme várias decisões deste Conselho de Contribuintes.

Entretanto, o objeto da presente autuação já foi matéria da Consulta de Contribuinte, conforme mencionado, ocasião em que a Fazenda Pública firmou seu entendimento, segundo o qual o diferimento do pagamento do imposto não se aplica na hipótese idêntica a dos presentes autos.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, à unanimidade, em lhes negar provimento. O Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior apresentará voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Pela Recorrente, assistiu ao julgamento o Dr. Vinicius Augustus de Vasconcelos Rezende Alves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão, Marco Túlio da Silva e Erick de Paula Carmo.

Sala das Sessões, 02 de março de 2018.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente**

**Eduardo de Souza Assis
Relator**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.008/18/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000577263-60
Recurso de Revisão: 40.060144667-96, 40.060144705-72
Recorrente: Enecel Energia, Comercialização e Consultoria Energética Eireli
IE: 062276017.00-62
Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Fazenda Pública Estadual, Enecel Energia, Comercialização e Consultoria Energética Eireli
Proc. S. Passivo: Daniel Rivorêdo Vilas Boas/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG.

Consoante relatado, o presente lançamento resulta da acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/02/11 a 31/10/11, em razão da utilização indevida da não-incidência do imposto, em operações internas de vendas de energia elétrica para comercialização.

Exige-se, por consequência, ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada Lei c/c o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN).

Submetido o lançamento à apreciação da 1ª Câmara de Julgamento, decidiu-se (conforme Acórdão nº 22.727/17/1ª), à unanimidade, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário e, quanto ao mérito propriamente dito, também à unanimidade, julgou-se parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG.

Irresignados, tanto a Autuada quanto a Fazenda Pública Estadual interpõem os seus respectivos Recursos de Revisão, ambos conhecidos e não providos por esta E. Câmara Especial.

Nesta perspectiva, especificamente no tocante à matéria objeto do recurso interposto pelo Estado de Minas Gerais (a saber, a exclusão da multa isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75), entendeu a Câmara Especial que a decisão proferida pela Câmara *a quo* não merecia qualquer reparo, uma vez que a penalidade havida como aplicável à espécie (prevista no art. 55, inciso VII, da citada Lei, com redação vigente até 31/12/11) não foi sequer mencionada no Auto de Infração lavrado pela Fiscalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isto posto, registre-se que inexistente qualquer divergência no tocante à conclusão acerca da inaplicabilidade, *in casu*, da multa isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

Todavia, as razões que conduzem este Conselheiro a tal conclusão diferem das razões consignadas no presente acórdão, razão pela qual passo a discorrer sobre os fundamentos que embasam o presente voto em separado.

Com efeito, tal como destacado no Acórdão recorrido, diversas decisões anteriores deste E. Conselho de Contribuintes foram tomadas no sentido do descabimento da exigência da referida Multa Isolada (art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75) no período anterior a 1º de janeiro de 2012.

De igual modo, a própria Fiscalização, em diversos Autos de Infração submetidos à apreciação deste Órgão Julgador, tem restringido a exigência de tal penalidade ao período posterior à edição da Lei nº 19.978/11, entendendo, assim, que a conduta consistente em “deixar de consignar” a base de cálculo no respectivo documento fiscal somente passou a ensejar a aplicação de multa isolada a partir de 1º de janeiro de 2012.

Por outro lado, é sabido que existem também tanto decisões do CCMG quanto trabalhos fiscais e mesmo pronunciamentos da Superintendência de Tributação da Secretaria de Fazenda em sentido diametralmente oposto, vale dizer, no sentido do cabimento da exigência da referida penalidade em período anterior à vigência da Lei nº 19.978/11.

Do exposto, em que pese os argumentos utilizados por cada um dos lados, um fato afigura-se inquestionável no entender deste Conselheiro: a existência de dúvida quanto à cominação da dita multa isolada.

Com efeito, na medida em que a Fiscalização pauta sua conduta ora num sentido ora em outro (conforme se pode aferir, repita-se, em diversos lançamentos submetidos ao escrutínio do CC/MG) e na medida em que o próprio Conselho de Contribuintes, órgão especializado no trato da legislação tributária estadual, também dispõe de decisões dissonantes acerca da matéria, resulta evidente e objetivamente caracterizada a “dúvida” em torno do tema.

Isto posto, em situações tais, assim determina o Código Tributário Nacional:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

(Destacou-se).

Destarte, em que pese a convergência quanto à conclusão final, entende este Conselheiro que, diferentemente das razões que fundamentaram a decisão da E. Câmara Especial, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, da Lei nº 6.763/75 (com redação vigente até 31/12/11) afigura-se inaplicável ao presente caso, haja vista o disposto no art. 112 do C.T.N., resultando, por este motivo, incabível o atendimento da pretensão recursal deduzida pela Fazenda Pública.

Sala das Sessões, 02 de março de 2018.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Conselheiro**

CC/MG