

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.270/19/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001153046-55
Impugnação: 40.010147101-11
Impugnante: Companhia Jaguari de Energia
IE: 003082168.00-30
Proc. S. Passivo: Bruno Miarelli Duarte/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA – ENERGIA ELÉTRICA. Constatado o recolhimento a menor de ICMS, por ter consignado, nos documentos fiscais emitidos para acobertar operações relativas à circulação de energia elétrica, valor de base de cálculo menor do que a prevista na legislação. Lançamento retificado pelo Fisco para adequar a Base Legal/Infringência, relativamente à definição das alíquotas do ICMS aplicadas. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência dos arquivos de Notas Fiscais Contas de Energia Elétrica (NF/CEE – modelo 6), entregues mensalmente em cumprimento às disposições contidas no Convênio ICMS nº 115/03, de que a Autuada, sucessora por incorporação da Companhia Luz e Força de Mococa, efetuou recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, por ter consignado, nos documentos fiscais emitidos para acobertar operações relativas à circulação de energia elétrica, valor de base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

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

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 114/150, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 200/202.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 203, sem proceder qualquer alteração no crédito tributário.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 217/255, reiterando os termos da impugnação inicial.

A Fiscalização novamente manifesta-se às fls. 263/303.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 306/349, opina, em preliminar, pela rejeição da nulidade arguida e, no mérito, pela procedência do lançamento, nos termos da retificação de fls. 200/203.

DECISÃO

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

Da Preliminares

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

Sustenta que essa obrigação se depreende da Constituição Federal, da legislação tributária, notadamente do art. 92 do RPTA e do Código de Processo Civil, o que, também, é ponto pacífico nas cortes administrativas.

Ressalta *“a falta de motivação e justificação expressa da indicação das alíquotas no Anexo 8, o qual, supostamente, esclarece sobre a carga tributária – inclusão de tributos na tarifa de energia elétrica – para se achar a base de cálculo do ICMS sobre o valor “cheio” da tarifa, i.e, sem a subvenção”*.

Inferre que, em nenhum momento, o Fisco apresenta *“quais são as bases normativas ou justifica a razão da aplicação das alíquotas de 7%, 12% ou 18% do ICMS conforme o período de autuação (2014, 2015 e 2016) e, muito menos apresenta a base legal e justificativa para as alíquotas de PIS e COFINS utilizadas no cálculo”*.

Observa que *“o termo circunstanciado tão somente e sem qualquer individualização ou detalhamento indica o artigo 42, I, “a.12” e “e” como base legal para a autuação, alíneas essas que, respectivamente, indicam as alíquotas de 25%”* (energia elétrica para consumo da classe comercial, serviços e outras atividades, assim definida pela ANEEL, com algumas exceções) *“e de 18% (nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores)”*.

Conclui, então, que *“efetivamente não foi apresentada uma justificativa específica para a utilização das alíquotas de 7%, 12% e 18%, o que demonstra a falta de fundamentação do Auto de Infração e, portanto, sua total nulidade diante da supressão da capacidade da Impugnante se defender”*.

Contudo, verifica-se que não assiste razão à Defesa.

Ao proceder à revisão do processo, com vistas a avaliar a pertinência dos argumentos apresentados pela Impugnante, o Fisco constatou que a peça fiscal deveria

ser retificada, em decorrência de incorreções na indicação da “BASE LEGAL/ INFRINGÊNCIA”, relativamente à definição das alíquotas do ICMS aplicadas de 7% (sete por cento), 12% (doze por cento) e 18% (dezoito por cento), de acordo com a manifestação de fls. 200/202 e o “Termo de Reformulação de Lançamento” de fls. 203, da seguinte forma:

- excluir os dispositivos legais (1) art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 e (2) art. 42, inciso I, alínea “a”, subalínea “a.12” do RICMS/02;

- incluir os dispositivos legais (1) art. 12, § 22, da Lei nº 6.763/75, (2) art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.14” do RICMS/02 e (3) art. 42, inciso I, alínea “d”, subalínea “d.4” do RICMS/02.

Frisa-se que referida retificação não acarretou qualquer alteração no crédito tributário, apenas corrigiu integralmente os erros relativos à capitulação legal das alíquotas de ICMS aplicadas no lançamento, restando definitivamente regularizada.

Importa destacar que a alteração na base legal do lançamento encontra-se prevista no art. 120 do RPTA, especificamente em seu § 1º:

Art. 120. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, **inclusão de nova fundamentação legal** ou material ou alteração da sujeição passiva, **será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.** (grifou-se)

Salienta-se que a Impugnante foi regularmente cientificada das alterações procedidas no lançamento, conforme Ofício nº 39/2019 e Aviso de Recebimento – ECT, acostados às fls. 205/206 dos autos.

Em aditamento à impugnação, a Defesa relata que o Fisco “*emitiu termo de reformulação de lançamento na tentativa de adequar a fundamentação legal justamente neste ponto o que, portanto, confirma o vício de fundamentação alegado, tendo por consequência a nulidade da autuação*”.

Alega, ainda, ser evidente que o Fisco “*permanece sem apresentar quaisquer bases normativas ou justificar a aplicação das alíquotas de PIS e de COFINS, motivo pelo qual reitera-se a necessidade de que seja declarada a nulidade do Auto de Infração em virtude da falta de fundamentação*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, mais uma vez, não procedem os argumentos de defesa, pois, conforme já relatado, as inconformidades apontadas pela Impugnante, relativamente à capitulação legal das alíquotas do ICMS utilizadas na peça fiscal, foram corrigidas por intermédio do “Termo de Reformulação de Lançamento”, acostado às fls. 203 dos autos.

Observa-se que, conforme planilhas de apuração do crédito tributário, as quais compõem os Anexos 4 a 7 do Auto de Infração (CD de fls. 23), o Fisco indica, claramente e para cada operação objeto de autuação, a alíquota aplicada, cujo dado poderia ter sido contestado pela Impugnante, mas isso não ocorreu.

Certamente, é de conhecimento da Contribuinte que a aplicação dessas alíquotas está relacionada à destinação da energia elétrica, de acordo com os seguintes esclarecimentos do Fisco, constantes da manifestação fiscal:

A alíquota de 7%, prevista no artigo 42, inciso I, alínea “d”, subalínea “d.4” do RICMS/02, foi aplicada na saída de energia elétrica destinada a produtor rural e utilizada na atividade de irrigação no período noturno, nos termos definidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), até o dia 31 de dezembro de 2022.

A alíquota de 12%, prevista no artigo 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.14” do RICMS/02, foi aplicada na saída de energia elétrica destinada a produtor rural e utilizada na atividade de irrigação no período diurno, nos termos definidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL);

A alíquota de 18%, prevista no artigo 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02, foi aplicada na saída de energia elétrica nas operações não especificadas nas alíneas anteriores.

Em relação à base normativa para inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS, o Fisco acrescenta as informações reproduzidas a seguir:

No que se refere à inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS, é preciso lembrar que a ANEEL publica, por meio das resoluções homologatórias, o valor da tarifa de energia elétrica sem os tributos, por classe de consumo (residencial, comercial, industrial etc) e autoriza a inclusão, no valor total a ser pago pelo consumidor, das despesas com PIS/PASEP e da COFINS efetivamente incorridas pela distribuidora, no exercício da atividade de distribuição de energia elétrica”.

Como os tributos ICMS e PIS/COFINS integram a própria base de cálculo sobre a qual incidem suas respectivas alíquotas, o valor a ser cobrado do consumidor é apurado da seguinte forma:

Valor a ser cobrado do consumidor =

Valor da Tarifa Publicada pela ANEEL

1 – (PIS+COFINS+ICMS)

A inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS encontra-se amparada no artigo 13 da LC 87/96.

Não é outro o entendimento do STJ, conforme pode ser observado no Informativo n. 0576 do STJ - Período: 5 a 19 de fevereiro de 2016 – citado anteriormente, onde consta: “Igual orientação adotou o STJ quando entendeu pela inclusão do PIS e COFINS na base de cálculo de ICMS (EDcl no REsp 1.336.985-MS, Segunda Turma, DJe 13/5/2013).”

Fundamental destacar a observação do Fisco de que as alíquotas do PIS e da COFINS, inseridas no Anexo 8 do Auto de Infração e utilizadas na apuração da base de cálculo do ICMS exigido no presente trabalho, correspondem exatamente às alíquotas utilizadas pela Contribuinte no seu faturamento regular, as quais foram extraídas da planilha encaminhada pela “COMPANHIA LUZ E FORÇA DE MOCOCA” - antecessora da CIA JAGUARI DE ENERGIA (Autuada), em atendimento ao Termo de Intimação nº 038/2017, conforme documentos inseridos no Anexo 12 do Auto de Infração.

Verifica-se, então, que 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), aprovado 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.

Acrescenta-se que 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.

A Impugnante alega também a inexistência de norma tributária que disciplinasse a tributação das operações com energia elétrica subvencionadas, antes de 2016.

Entretanto, como já entendido por ela, esta questão se confunde com o mérito do lançamento e assim serão analisadas.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação trata da constatação, mediante conferência dos arquivos de Notas Fiscais Contas de Energia Elétrica (NF/CEE – modelo 6), entregues mensalmente em cumprimento às disposições contidas no Convênio ICMS nº 115/03, de que a Autuada, sucessora por incorporação da Companhia Luz e Força de Mococa, efetuou recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, por ter consignado, nos documentos fiscais emitidos para acobertar operações relativas à circulação de energia elétrica, valor de base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

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

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

Segundo o relato do Fisco, *“a subvenção econômica constitui-se em um encargo setorial que objetiva promover, dentre outros, a universalização do serviço de energia elétrica em todo o território nacional, concessão de descontos tarifários a diversos usuários (baixa renda, rural, irrigante, etc.), custeio da geração de energia nos sistemas isolados, e se trata de um mecanismo específico de direito econômico e não tributário, adotado pela União, para favorecer determinados agentes econômicos consumidores de energia elétrica, nos termos do Decreto Federal nº 7.891/2013, que regulamentou a Lei nº 12.783/13”* (Anexo 10 do Auto de Infração – fls. 42/48)

As parcelas de subvenção econômica destinadas a custear esses descontos – incidentes sobre as tarifas aplicáveis aos usuários do serviço público de distribuição de energia elétrica – encontram-se previstas nas Resoluções Homologatórias nºs 1.474/13, 1.679/13, 1.849/15, 1.858/15, 1.870/15 e 2.027/16 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), todas acostadas às fls. 50/96, compondo o Anexo 11 do Auto de Infração.

Considerando o § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que determina as importâncias integrantes da base de cálculo do ICMS, inclusive, aquelas *“pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”*, o Fisco constatou que a Autuada apurou a menor a base de cálculo do imposto, pela não inclusão das parcelas de subvenção mencionadas, resultando em recolhimento a menor do ICMS, nas seguintes operações:

- no fornecimento de energia elétrica a consumidores da Classe Rural, em decorrência da utilização indevida das tarifas de energia elétrica alcançadas pelo “Subsidio Rural”, quando, para fins de tributação, deveriam ter sido utilizadas as tarifas de referência apontadas nos incisos I e V do § 2º do art. 1º do Decreto nº 7.891/13, conforme demonstrado nos Anexos 2, 4 e 5 do Auto de Infração (fls. 19/23);

- no fornecimento de energia elétrica a consumidores da Classe Serviços Públicos, em decorrência da utilização indevida das tarifas de energia elétrica

alcançadas pelo “Subsidio Água, Esgoto e Saneamento”, quando, para efeitos tributários, deveriam ter sido utilizadas as tarifas de referência apontadas nos incisos III e IV do § 2º do art. 1º do Decreto nº 7.891/13, conforme demonstrado nos Anexos 2, 6 e 7 do Auto de Infração (fls. 19/23).

De acordo com o Relatório Fiscal, observadas as disposições contidas no Decreto nº 7.891/13, o Fisco apurou o imposto devido de duas formas distintas (Anexos 4 a 7 do Auto de Infração – CD de fls. 23):

- Consumidores da classe Rural, grupo A e consumidores da classe Serviço Público, grupos A e B.

O valor do imposto devido pelo faturamento dos consumidores da classe Rural, grupo A e consumidores da classe Serviço Público, grupos A e B – **Anexos 4, 6 e 7 do Auto de Infração** – foi apurado a partir da aplicação da alíquota de ICMS sobre o produto dos valores da “quantidade de energia faturada” e da “tarifa de referência” (Tarifa aplicável individualmente a cada consumidor, considerada a modalidade tarifária e o subgrupo/classe/subclasse), sem o desconto previsto no Decreto Federal nº 7.891/13.

A tarifa de referência utilizada para cálculo do ICMS devido foi aquela indicada pela Autuada nas tabelas encaminhadas ao Fisco em atendimento ao AIAF nº 10.000026086.74, extraídas das respectivas resoluções homologatórias (CD de fls. 111 – Anexo 13 do Auto de Infração).

Nos casos em que o período de medição foi alcançado por duas resoluções homologatórias, a tarifa informada pela Autuada é resultante da aplicação da proporcionalidade do número de dias pelo valor constante em cada resolução homologatória.

Sobre a tarifa de referência foram incluídos os impostos (ICMS + PIS + COFINS), conforme “Tabelas de Índices para Inclusão dos Tributos nas Tarifas de Energia Elétrica” acostadas às fls. 25/27 dos autos (Anexo 8 do Auto de Infração).

- Consumidores da classe Rural grupo B.

O valor do imposto devido pelo faturamento dos consumidores da classe rural, grupo B – subgrupo B2 – **Anexo 5 do Auto de Infração** – foi apurado a partir da aplicação da alíquota de ICMS sobre o produto dos valores da “quantidade de energia faturada” e da “tarifa de referência” (Tarifa do Subgrupo B1, Classe Residencial).

Nos casos em que o período de medição foi alcançado por duas resoluções homologatórias, a tarifa utilizada para cálculo do ICMS devido foi apurada pelo Fisco mediante aplicação da proporcionalidade do número de dias pelo valor constante em cada resolução homologatória observada a sua vigência.

Da mesma forma, sobre a tarifa de referência foram incluídos os impostos (ICMS + PIS + COFINS) com base nas “Tabelas de Índices para Inclusão dos Tributos nas Tarifas de Energia Elétrica” acostadas às fls. 25/27 dos autos (Anexo 8 do Auto de Infração).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para apuração de todo o imposto exigido nos autos, o Fisco deduziu do imposto devido, apurado em cada operação objeto de autuação, o valor já tributado anteriormente.

O Anexo 9 do Auto de Infração (fls. 28/40) é composto por cópias exemplificativas de NF/CEE relacionadas nos referidos Anexos 4 a 7 do Auto de Infração.

O cálculo da multa isolada encontra-se demonstrado na planilha que compõe o Anexo 3 do Auto de Infração, inserida no CD de fls. 23.

Todos os valores exigidos de ICMS, multa de revalidação e multa isolada encontram-se consolidados no Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 18 (Anexo 1 do Auto de Infração).

No tocante às alíquotas aplicadas, cumpre reiterar o que já foi comentado preliminarmente a respeito da reformulação do lançamento, momento em que o Fisco avaliou o argumento da Defesa de que não houve indicação nos autos das bases normativas para aplicação das alíquotas de ICMS de 7% (sete por cento), 12% (doze por cento) e 18% (dezoito por cento), indicando apenas, “*sem qualquer individualização ou detalhamento*”, o art. 42, inciso I, alíneas “a.12” e “e”, do RICMS/02, como base legal para a autuação, cujas alíneas correspondem, respectivamente, às alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) e 18% (dezoito por cento).

Observando a necessidade de retificação/adequação da Base Legal/Infringência, o Fisco retificou o lançamento, de acordo com a manifestação de fls. 200/202 e o “Termo de Reformulação de Lançamento” de fls. 203, da seguinte forma:

- excluiu os dispositivos legais (1) art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 e (2) art. 42, inciso I, alínea “a”, subalínea “a.12” do RICMS/02;
- incluiu os dispositivos legais (1) art. 12, § 22, da Lei nº 6.763/75, (2) art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.14” do RICMS/02 e (3) art. 42, inciso I, alínea “d”, subalínea “d.4” do RICMS/02.

Frisa-se que referida retificação não acarretou qualquer alteração no crédito tributário, tendo por objetivo eliminar incorreções nas capitulações da Base Legal/Infringência relativas ao presente processo, restando devidamente regularizado.

Em relação à acusação fiscal propriamente dita (não inclusão da parcela da subvenção da CDE na base de cálculo do ICMS), a Impugnante, inicialmente, informa, em sua peça de defesa, que é concessionária de serviços públicos de distribuição de energia elétrica e que exerce sua atividade conforme legislação regulatória do setor e nos termos do contrato de concessão.

Afirma que “*não é livre para estabelecer o preço de seu produto/mercadoria, devendo sempre obedecer ao Poder Concedente, o qual é exercido por meio da ANEEL*” - Agência Nacional de Energia Elétrica.

Sustenta que, “quando do fornecimento de energia elétrica a determinadas classes, tais como os consumidores rurais ou dos serviços públicos de água e esgoto, a Impugnante deve aplicar as tarifas pré-determinadas pelo Poder Concedente, as quais são inferiores às aquelas normalmente praticadas, tal como determinado no Decreto nº 7.891/13”.

Comenta que a redução das tarifas “trata de política social e em benefício de toda a sociedade que não vê os custos da produção rural e de serviços essenciais onerados em razão de aplicação de tarifas de energia elétrica”.

Destaca que “a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão do serviço público em questão decorre da manutenção de subvenções anuais que implicam na transferência de valores da União Federal ou do Poder Concedente para as distribuidoras (Lei nº 10.438/02 e Decreto nº 7.891/13)”, e que essas subvenções “se caracterizam por ingresso de valores não decorrentes da venda de produtos e serviços e que não guardam relação direta com o fornecimento de energia elétrica”.

Assevera que, “não observando a natureza jurídica da subvenção e diante de uma provável interpretação deficiente da legislação que estabelece a subvenção, bem como da legislação financeira”, o Fisco “entendeu que a utilização de tarifas reduzidas (desconto legal) se trataria de desconto condicional e, assim, deveriam ter sido incluídos na base de cálculo do ICMS”.

Assegura que:

“(i) na relação entre distribuidora e consumidor não há espaço ou livre negociação para o estabelecimento de descontos mediante o atendimento de certas condições pelo consumidor em favor da distribuidora;

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

(iii) a redução realizada na tarifa não é compensada de forma simétrica pelo Poder Concedente, isto é, este não efetiva o complemento da tarifa em favor da distribuidora, mas tão somente estabelece um plano de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro em que os prejuízos eventualmente incorridos pelas distribuidoras são compensados mediante recebimento de subvenção do governo federal em momento distinto e desvinculado do fornecimento de energia elétrica. Em outras palavras, o valor do desconto “expurgado” pelo I. Fiscal mediante a aplicação da “tarifa cheia” não é pago à Impugnante pelo Poder Concedente em sua integralidade”.

Ao esclarecer como funciona o fornecimento de energia elétrica subvencionado a determinadas classes de consumidores, a Impugnante informa que, “nos termos do art. 175 da Constituição Federal, os serviços públicos, tais como a distribuição de energia elétrica, poderão ser prestados sob regime de concessão ou permissão e devem ser regulamentados pelo Poder Público, no caso a União Federal”.

Explica que referida regulamentação foi realizada pela Lei nº 8.987/95, que *“determina que a tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas em lei, no edital e no contrato (art. 9º)”*, o qual poderá prever mecanismos de revisão das tarifas.

Assevera que referida lei determina, ainda, que, diante das peculiaridades do serviço público de distribuição de energia elétrica, o poder concedente poderá prever a possibilidade de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados, com vistas a manter a modicidade tarifária, e que as tarifas poderão ser diferenciadas em função das características técnicas e dos custos específicos do atendimento do usuário.

Destaca, sinteticamente, as atribuições da ANEEL relativas à tarifação e conclui que *“a definição da tarifa de energia elétrica pela distribuidora, por se tratar de atividade regulada pelo poder público, é extremamente restrita aos termos do edital e da proposta vencedora, bem como é controlada ao longo da concessão pelo Poder Concedente, o qual detém o poder de realizar alterações unilaterais desde que mantenha o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão”*.

Discorre acerca da base normativa relativa à política de subvenções, com ênfase na mudança de metodologia a partir da Lei nº 10.438/02, que criou a Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), cujos recursos tiveram suas origens apontadas às fls. 123.

Relaciona objetivos propostos pela Lei nº 10.438/02 e elenca as finalidades da CDE, estabelecidas no Decreto nº 7.891/13.

Observa que *“há subvenções outorgadas pelo Poder Concedente a partir da CDE que: (i) têm como causa a imposição de tarifas reduzidas a determinada classe de usuários/consumidores; e (ii) como finalidade a expressa compensação para recuperação de custos da operação com a compra de energia elétrica ou com a infraestrutura e, portanto, não relacionados diretamente com a venda de energia elétrica propriamente dita”*.

Disserta a respeito das obrigações da CDE, informando que: 1) trata-se de um encargo setorial incluído na tarifa de energia elétrica; 2) atualmente, tem como objetivo custear diversas políticas públicas aplicadas ao setor elétrico; 3) desde sua criação, as funções desse encargo passaram por diversas alterações, mas foi em 2013, por meio do Decreto 7.891, que os subsídios tarifários passaram a ser custeados pela CDE – até então estavam alocados na estrutura tarifária das distribuidoras.

Afirma que a obrigatoriedade do pagamento das quotas da CDE, mediante a inclusão de encargo tarifário nas tarifas de energia, foi instituída pelo § 1º do art. 13 da Lei nº 10.438/2002, *“assim as distribuidoras foram autorizadas a arrecadar, por meio do faturamento aos consumidores, os montantes a serem repassados ao Fundo CDE”*.

Aduz que *“as quotas são definidas anualmente pela ANEEL, em resoluções específicas, e divididas em duodécimos a serem arrecadadas mensalmente pelas concessionárias”* e que *“os recursos revertidos à CDE são repartidos entre as suas obrigações, dentre as quais destacam os subsídios tarifários”*.

Informa, ainda, que, mensalmente, “*ocorre no “fluxo de caixa” da CDE a entrada de recursos vindos das concessionárias (quotas) e saída de recursos destinados às concessionárias para custear os subsídios, a origem dos montantes é a mesma: o faturamento aos consumidores*”.

Garante que “*não há uma simetria entre o valor da subvenção e o valor recebido pela CDE para manutenção do equilíbrio financeiro do contrato de concessão*”.

Apresenta, às fls. 127, tabela extraída do site da ANEEL - denominada ORÇAMENTO CDE (em R\$ milhões) – que aponta a evolução do orçamento da CDE após receber a transferência dos subsídios e definição de novas obrigações.

Afirma que, “*ao observar as despesas e receitas, identificando os montantes anuais de descontos tarifários e os valores das quotas arrecadadas pelas distribuidoras, pode-se verificar que a origem dos recursos usados para custear as despesas com subsídios tarifários são as quotas pagas pelo consumidor final*”.

Conclui, assim, que “*os valores da CDE repassados às distribuidoras são suportados pelo pagamento das faturas de energia pelos consumidores, as quais foram, em sua origem submetidas à tributação do ICMS*”.

Discorre, sinteticamente, sobre a metodologia de cálculo das tarifas de energia elétrica e apresenta a composição da tarifa de forma simplificada, destacando os seguintes pontos considerados mais relevantes:

- 1) a tarifa é composta por duas partes: TUSD e TE;
- 2) A TUSD e a TE são “fatiadas” em componentes tarifárias com naturezas distintas podendo ser: encargos setoriais, custo da transformação, perdas, custo da energia (produção), dentre outras;
- 3) existem “bases de cálculo” que formam a tarifa final, sendo elas: base econômica, base financeira e CVA (variação de custos não gerenciáveis pelas distribuidoras);
- 4) os somatórios das componentes tarifárias das três bases de cálculos formam as Tarifas de Aplicação, em MWh, homologada por resolução da ANEEL.

Apresenta, de forma exemplificativa, tabelas demonstrativas da: 1) “Composição tarifária – encargos”, que demonstra a composição da Tarifa de Aplicação da CPFL Mococa em 2016, homologada pela REH nº 2.027/16, referente à parcela de encargos para consumidor residencial sem subvenção; 2) tarifa total (somatório de todas as componentes e bases) aplicadas ao consumidor residencial.

Informa, reportando-se aos valores indicados nas tabelas demonstrativas, que a parcela TUSD/MWh contém a componente “CDE Uso”, conforme a tabela de “Composição tarifária – encargos”, e reitera que parte do valor da CDE pago pelos consumidores será revertida à distribuidora para custear os subsídios tarifários.

Às fls. 130, apresenta, exemplificativamente, uma NF/CEE emitida para consumidor residencial, relativa ao mês de maio de 2016, para demonstrar a forma de apresentação dos valores cobrados.

A partir dessa demonstração, conclui que:

1) dentro da tarifa aplicada ao consumidor existe uma parcela que corresponde à quota da CDE definida pela ANEEL (encargo CDE Uso);

2) os valores arrecadados no faturamento mensal são repassados ao Fundo Setorial da CDE que faz o rateio entre as distribuidoras, conforme os montantes definidos nos processos tarifários, e após alguns dias realiza os reembolsos dos subsídios às empresas;

3) a origem dos reembolsos recebidos pelas distribuidoras é a própria quota CDE que compõe a Tarifa de Energia Elétrica aplicada aos consumidores, sobre a qual já incidem os tributos;

4) a parcela recebida pelas distribuidoras, tal como a ora Impugnante, para recomposição do valor tarifário subvencionado já fora objeto de tributação pelo ICMS.

Arrazoa acerca da natureza jurídica das subvenções, concluindo que *“as subvenções previstas nas Leis se tratam de receita decorrente de transferências do Poder Concedente para recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão em razão de ônus imposto pelo próprio Poder Público e não de receita decorrente da venda de energia elétrica”*.

Discorre a respeito da estrutura normativa do ICMS, defendendo que *“o ICMS-mercadoria incide tão somente sobre as operações que representam a circulação jurídica de mercadoria e que a base de cálculo deve corresponder ao valor da operação de circulação jurídica da mercadoria no momento em que se concretizou a circulação, o que não ocorre no recebimento de subvenção”*.

Assegura que a tributação pelo ICMS das subvenções recebidas pelas distribuidoras do Poder Concedente é indevida, por flagrante violação da Constituição Federal, uma vez que subvenção não é preço ou receita decorrente da venda de energia elétrica.

Reitera que a subvenção trata de uma transferência do Poder Público para o particular não decorrente e não vinculada à venda de mercadoria ou prestação de serviço.

Afirma que o preço da mercadoria (tarifa) é definido previamente à concessão de subvenção e está normativamente fora da operação jurídica de venda de energia elétrica, e aponta a existência de três relações distintas: (i) a relação entre o Poder Concedente e a Distribuidora; (ii) a relação entre Distribuidora e o consumidor; (iii) relação entre Distribuidora e Estado.

Assevera que *“a partir da estrutura normativa apresentada é que se deve entender que a relação do Estado com a Distribuidora para a exigência do ICMS – circulação de mercadoria – deve se limitar à relação jurídica entre Distribuidora e consumidor na qual é determinado o valor da operação mediante a multiplicação do valor da tarifa previamente estabelecido pelo valor da energia consumida”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sustenta que “a subvenção foge à operação de fornecimento de energia elétrica”, citando Roque Antônio Carrazza, que manifesta nessa direção em sua obra “ICMS” de 2009.

Conclui que “o valor reduzido da tarifa base – tarifa subvencionada – não se trata de preço da operação, eis que a subvenção não se trata de receita decorrente da venda de mercadoria ou de prestação de serviço e se quer está relacionada com a operação comercial que dá o suporte fático e jurídico à incidência do ICMS”.

Discorre, sinteticamente, sobre direito tributário, para defender que a subvenção não pode ser qualificada como fato gerador do ICMS, pois não decorre de venda de energia elétrica e muito menos coincide temporalmente com a circulação da mercadoria.

Destaca que a jurisprudência é pacífica no sentido de que o ICMS incide sobre a circulação jurídica e não apenas sobre a circulação física, pois é necessária a ocorrência do negócio jurídico de transmissão da propriedade.

Reitera que a subvenção recebida decorre de: 1) negócio jurídico distinto da compra e venda; 2) disposição legal que estabelece uma relação pública-privada entre a União e as concessionárias pela qual a União Federal tem o dever de manter o equilíbrio econômico financeiro do contrato de concessão; 3) relação de direito administrativo mantida com a União Federal.

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

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

Aduz, então, que somente poderá haver a tributação do ICMS sobre o valor da subvenção econômica concedida pela União Federal à Impugnante se referida subvenção se referir a tarifa ou for considerada no preço da operação de energia elétrica.

Reforça que a subvenção não é preço da operação de energia elétrica, mas tão somente uma receita desvinculada do fornecimento de energia elétrica, ou no máximo, de uma indenização para manutenção do equilíbrio econômico financeiro do contrato de concessão.

Assevera que o valor de subvenção não está determinado ou indicado na composição da tarifa, razão pela qual não é componente do preço da operação.

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

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

totalmente desvinculada: (i) da operação de circulação da mercadoria; (ii) da definição do preço da operação; (iii) da ocorrência do fato gerador; (iv) do momento da ocorrência do fato gerador; e (v) da definição da base de cálculo.

Cita novamente Roque Antônio Carraza para concluir que a subvenção não tem a função de completar o valor da tarifa ou remunerar o agente pela distribuição de energia elétrica, mas sim a de manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão em razão de interferência positiva do Poder Público no setor econômico de distribuição de energia elétrica.

Reproduz trechos da manifestação da Subprocuradora Geral da república em seu parecer nos autos do RESP nº 1.286.705/SP, demonstrando entendimento de que *“a subvenção não se destina a cobrir a diferença de tarifa da subclasse baixa renda, e sim manter o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão”*.

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

Informa que, embora o STF ainda não tenha decidido definitivamente a matéria, atualmente há ações diretas de inconstitucionalidade que debatem a possibilidade de os Estados tributarem as subvenções pelo ICMS, tratando-se das ADIs nºs 3973 e 5101, e, ainda da ADI nº 3972, a qual foi incluída em aditamento à impugnação.

Acrescenta que ainda não houve manifestação dos ministros do STF em relação às citadas ADIs, porém, há manifestações da Procuradoria Geral da República (PGR): (i) na ADI nº 3973 pela improcedência da ação de forma a reconhecer a constitucionalidade da não tributação da parcela da subvenção sobre a energia elétrica; e (ii) na ADI nº 5101 pela procedência do pedido de forma a reconhecer a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS.

Destaca argumentos apresentados pela PGR na ADI nº 5101 e ressalta que a política de modicidade tarifária não se refere a isenção heterônoma e sim a política energética como fixação do valor tarifário limite a ser cobrado pelas concessionárias de energia elétrica.

Afirma que a determinação da redução da tarifa, tratado equivocadamente pela Fiscalização como desconto, não é para a concessionária de distribuição de energia elétrica, mas sim para a ANEEL na fixação da tarifa.

Assim, tem-se que o preço da operação é fixado antes da ocorrência do fato gerador e independentemente de qualquer característica da operação/consumidor. Não há concessão de desconto para o contribuinte, mas sim o dever do Poder Concedente de fixar um preço para a operação com base na política de modicidade tarifária, amparados no art. 3º da Lei nº 9.427/96, parcialmente reproduzido às fls. 143.

Discorre acerca do desconto condicional, que deve ser computado na base de cálculo do ICMS, considerando que ele surge após a ocorrência do fato gerador e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

necessita que o comprador cumpra uma determinada condição imposta pelo vendedor, pressupondo que há um acordo de vontades entre as partes que realizam a operação jurídica de circulação da mercadoria.

Conclui, então, que a redução tarifária imposta por lei, se for equiparada a desconto, para fins tributários, deve ser comparado a desconto incondicional, que é concedido antes da ocorrência do fato gerador e que prescinde de qualquer cumprimento de obrigação do comprador.

Ao refutar tais alegações da Impugnante, o Fisco traz, inicialmente, as seguintes considerações:

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

Nessa mesma direção o Código Civil, Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, estabeleceu no inciso I do artigo 83, que consideram-se móveis para os efeitos legais as energias que tenham valor econômico.

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

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

Constituição Federal:

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

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

Por sua vez, a Lei Complementar nº. 87 de, 13 de setembro de 1996 (LC 87/96), que veio estabelecer as normas gerais sobre o ICMS, ao dispor sobre incidência, fato gerador, e base de cálculo do ICMS, não teceu considerações especiais sobre energia elétrica, estabelecendo para ela, portanto, o mesmo tratamento tributário dispensado às demais mercadorias, ou seja:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

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

(...)

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

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

(...)

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

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

(...)

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

I - O montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

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

Como a competência para definir a base de cálculo do ICMS foi atribuída pela Constituição Federal à Lei Complementar, e, frise-se: apenas à lei complementar, o efeito jurídico-tributário decorrente de modificações implementadas na legislação regulatória do setor

energético brasileiro é nulo para fins de percepção da base de cálculo do ICMS.

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

Em 2002, por intermédio da Lei nº 10.438/2002, foi criada a Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), visando o desenvolvimento energético dos Estados e a competitividade da energia produzida a partir de fontes eólica, pequenas centrais hidrelétricas, biomassa, gás natural e carvão mineral nacional, nas áreas atendidas pelos sistemas interligados e promover a universalização do serviço de energia elétrica em todo o território nacional, devendo seus recursos, observadas as vinculações e limites a seguir prescritos, se destinarem originalmente às seguintes utilizações:

I - para a cobertura do custo do combustível de empreendimentos termelétricos que utilizem apenas carvão mineral nacional, em operação até 6 de fevereiro de 1998, e de usinas enquadradas no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, situados nas regiões abrangidas pelos sistemas elétricos interligados e do custo das instalações de transporte de gás natural a serem implantados para os Estados onde, até o final de 2002, não exista o fornecimento de gás natural canalizado, observadas as seguintes limitações:

a) no pagamento do custo das instalações de transporte de gás natural, devem ser deduzidos os valores que forem pagos a título de aplicação do § 7º deste artigo;

b) para garantir 75% (setenta e cinco por cento) do valor do combustível ao seu correspondente produtor, mantida a obrigatoriedade de compra mínima de combustível estipulada nos contratos vigentes na data de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2004, destinado às usinas termelétricas a carvão mineral nacional, desde que estas participem da otimização dos sistemas elétricos interligados, compensando-se, os valores a serem recebidos a título da sistemática de rateio de ônus e vantagens para as usinas termelétricas de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, podendo a Aneel ajustar o percentual do reembolso ao gerador, segundo critérios que considerem sua rentabilidade competitiva e preservem o atual nível de produção da indústria produtora do combustível;

II - para pagamento ao agente produtor de energia elétrica a partir de fontes eólica, térmicas a

gás natural, biomassa e pequenas centrais hidrelétricas, cujos empreendimentos entrem em operação a partir da publicação desta Lei, da diferença entre o valor econômico correspondente à tecnologia específica de cada fonte e o valor econômico correspondente a energia competitiva, quando a compra e venda se fizer com consumidor final;

III - para pagamento do crédito de que trata a alínea d do inciso II do art. 3º;

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

Em 2013, com as alterações introduzidas pela Lei nº 12.783/2013, que deu nova redação ao art. 13 da Lei nº 10.438/2002, regulamentada pelo Decreto nº 7.891/2013, a CDE, além de suas demais finalidades, **passou a custear os seguintes descontos incidentes sobre as tarifas aplicáveis aos usuários do serviço público de distribuição de energia elétrica:**

I - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição incidente na produção e no consumo da energia comercializada por empreendimento enquadrado no § 1º do art. 26 da Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996;

II - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia incidentes no consumo de energia da atividade de irrigação e aquicultura realizada em horário especial de unidade consumidora classificada como rural, devido à aplicação do art. 25 da Lei nº 10.438, de 2002;

III - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia concedida às concessionárias e permissionárias de distribuição de energia elétrica, devido à aplicação dos arts. 51 e 52 do Decreto nº 4.541, de 23 de dezembro de 2002;

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

V - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia aplicável à unidade consumidora classificada como rural, nos termos deste Decreto;

VI - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia aplicável à

unidade consumidora classificada como cooperativa de eletrificação rural, inclusive às cooperativas regularizadas como autorizadas, nos termos deste Decreto; e

VII - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia aplicável à unidade consumidora da classificada como serviço público de irrigação, nos termos deste Decreto.

Até o começo da vigência da Lei nº 12.783/2013, todos os descontos tarifários, exceto o concedido ao consumidor residencial baixa renda - Tarifa Social de Energia Elétrica (TSEE), **eram arcados pelos próprios consumidores das concessionárias, configurando-se como um subsídio cruzado**. As concessionárias tinham as suas tarifas majoradas para compensar os descontos concedidos apenas em sua própria área de concessão. Com isso o impacto tarifário dependia do tamanho dos mercados subsidiados e subsidiantes.

A partir de 2013, com a inclusão dessa finalidade na CDE, todos os consumidores do Sistema Integrado Nacional (SIN) passaram a contribuir com o rateio dos subsídios tarifários, independentemente do mercado subsidiado da área de concessão onde o consumidor está localizado. Além do consumidor residencial baixa renda, a subvenção da CDE é destinada a compensar às distribuidoras pela perda de receita decorrente da concessão de descontos tarifários aos seguintes usuários do serviço: gerador e consumidor de fonte incentiva; atividade de irrigação e aquicultura em horário especial; agente de distribuição com mercado próprio inferior a 500 GWh/ano; serviço público de água, esgoto e saneamento; classe rural; subclasse cooperativa de eletrificação rural; e subclasse de serviço público de irrigação.

Ainda, de acordo com o § 2º do art. 1º do Decreto nº 7.891/2013, no reajuste ou procedimento ordinário de revisão tarifária, a ANEEL deverá estabelecer a **convergência gradual** dos descontos concedidos atualmente, para cada concessionária ou permissionária de distribuição, aos seguintes valores:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Há vários meios do Estado agir na ordem econômica, seja estimulando ou desestimulando certo comportamento ou atividade, de modo a obter

resultados diversos dos ordinariamente obtidos nos fluxos espontâneos de mercado.

Assim, pode o Estado se valer de subsídios, subvenções, favores creditícios, desonerações tributárias e outros mecanismos de regulação, para esse fim. Portanto, adotou a União mecanismo específico, com natureza de direito econômico e não tributário, para favorecer a agente econômico (consumidor de energia elétrica), possibilitando o acesso dos consumidores a serviço público essencial de caráter econômico.

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

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

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

Pelo exposto, e como bem colocado pelo Fisco em sua manifestação fiscal, não se poderia admitir o efeito de desoneração fiscal a tal subvenção, primeiro, em virtude de sua natureza de norma de direito econômico e não tributário; segundo, porque é vedada, fora as hipóteses previstas na Constituição da República, a desoneração heterônoma.

Destaca-se que a vedação à desoneração heterônoma corresponde ao comando constitucional pelo qual a União não pode desonerar tributo de competência dos demais entes da Federação, nos termos do inciso III do art. 151 da Constituição da República:

Art. 151. É vedado à União:

(...)

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

A não incidência do ICMS sobre os valores da subvenção econômica causaria uma interferência de um ente federativo em outro, pois violaria a competência

para exigir tributos instituída pela Constituição Federal, na medida em que o subsídio instituído pela União afetaria a receita que os estados auferem com a energia elétrica.

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

Resta, portanto, evidente ser descabida a alegação da Defesa de que a subvenção não é preço da operação de energia elétrica, mas tão somente uma receita desvinculada do fornecimento de energia elétrica, ou no máximo, de uma indenização para manutenção do equilíbrio econômico financeiro do contrato de concessão.

A Impugnante alega que inexistente norma que discipline a tributação das operações com energia elétrica subvencionadas, *“isto porque, apenas com a edição da Instrução Normativa SUTRI nº 02/2016 é que passou a ser disciplinada a tributação das operações de fornecimento de energia beneficiadas com tarifas subvencionadas”*, em que se definiu as obrigações acessórias, forma de indicação na NF/CEE e a base de cálculo da operação, que, conforme seu entendimento, *“é bem distinta da utilizada pela I. Fiscalização”*.

Requer, portanto, a improcedência do Auto de Infração, em relação ao período anterior a 2016, diante da expressa ausência de norma legal disciplinando a operação do ponto de vista fiscal e a tributação do ICMS sobre a energia subvencionada, por expressa ofensa aos princípios da legalidade e anterioridade.

Contudo, mais uma vez, não procedem os argumentos de defesa.

Conforme exposto anteriormente, a Constituição Federal atribuiu à lei complementar a competência para fixar a base de cálculo do ICMS, que foi estabelecida pela LC nº 87/96, com indicação objetiva, no § 1º do art. 13, das importâncias que integram a base de cálculo do imposto, inclusive *“o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”*.

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

Art. 13

§ 2º Integram a base de cálculo do imposto:

1. nas operações:

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

Matéria também incorporada ao RICMS/02:

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

I - nas operações:

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

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

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

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

Nesse sentido, vale trazer também a observação do Fisco de que, em artigo intitulado “*A lei e a instrução normativa: A força da Instrução Normativa*”, disponível em: <http://www.rochamarques.com.br/site/wp-content/uploads/pdf/a-lei-e-a-instrucao-normativa.pdf>, a advogada Lenice Iolanda de Oliveira, define com propriedade a instrução normativa, conforme reprodução integral a seguir:

A LEI E A INSTRUÇÃO NORMATIVA:

A Força da Instrução Normativa

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

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

Neste sistema, o qual é adotado pelo nosso País, temos a Constituição sendo o pilar central de toda a estruturação legal, isto significa que todo e qualquer ato normativo para ser aplicado tem que estar em consonância com a Constituição Federal, ou seja, para ser válido e eficaz, o ato normativo tem que estar condizente com a Carta Magna.

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

as Leis Complementares e as Leis Ordinárias, e ainda compõem o quadro os Decretos, os Decretos Legislativos e as Resoluções.

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

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

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

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

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

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

Para reforçar o posicionamento de que a subvenção econômica integra a base de cálculo do ICMS, nos termos definidos pelo § 1º, inciso II, do art. 13 da LC nº 87/96, o Fisco destaca a isenção inserida no item 165 do Anexo I do RICMS/02, por intermédio do Decreto nº 44.754, de 14/03/08, em observância às disposições contidas no § 60 do art. 1º da Lei nº 17.247, de 27/12/07.

RICMS/02

Anexo I

165 - Relativamente à parcela da subvenção da tarifa de energia elétrica estabelecida pela Lei Federal nº 10.604, de 17 de dezembro de 2002, o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fornecimento a consumidores enquadrados na Subclasse Residencial de Baixa Renda, de acordo com as condições fixadas nas Resoluções nº 246, de 30 de abril de 2002, e nº 485, de 29 de agosto de 2002, da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

Comungando com a conclusão do Fisco, observa-se que só é possível isentar do ICMS uma operação alcançada pela tributação desse imposto, não sendo admissível vislumbrar a possibilidade de o estado de Minas Gerais isentar uma operação que estivesse fora do campo de incidência do ICMS.

Portanto, essa análise corrobora ainda mais com a convicção de ser descabida a interpretação pretendida pela Impugnante.

Nesse mesmo diapasão, a Superintendência de Tributação (SUTRI), Órgão da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais competente para orientar os contribuintes acerca de dúvidas quanto à interpretação da legislação tributária, manifestou o seu entendimento, conforme se depreende de resposta dada à Consulta de Contribuinte nº 190/14:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 190/2014

PTA Nº : 45.000007143-81

CONSULENTE: CEMIG Distribuição S.A.

ORIGEM : Belo Horizonte – MG

ICMS – ENERGIA ELÉTRICA – SUBVENÇÃO ECONÔMICA – INCIDÊNCIA – Nos termos do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996, integra a base de cálculo do ICMS quaisquer importâncias pagas, recebidas ou debitadas em virtude da operação ou prestação efetuada.

(...)

CONSULTA:

1 – Está correto o entendimento da Consulente de que não há incidência do ICMS sobre os valores recebidos da Conta de Desenvolvimento Energético – CDE para custear os descontos tarifários concedidos às categorias de consumidores arroladas no art. 1º do Decreto Federal nº 7.891/2013?

(...)

RESPOSTA:

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

Assim, pode o Estado se valer de subsídios, subvenções, favores creditícios, desonerações

tributárias e outros mecanismos de regulação, para esse fim.

Trata-se, a hipótese em tela, de subvenção concedida pela União a grupos de consumidores de energia elétrica, nos termos do Decreto Federal nº 7.891/2013.

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

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

Feitas tais considerações, pode-se adentrar no cerne da dúvida suscitada: a inclusão ou não, na base de cálculo do ICMS, dos valores correspondentes à subvenção aos consumidores, recebidos pelas concessionárias ou permissionárias de serviço público de energia elétrica.

O § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996 estabelece que integra a base de cálculo do ICMS quaisquer importâncias pagas, recebidas ou debitadas, em virtude da operação ou prestação efetuada, incluindo-se, até mesmo, os descontos condicionais.

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

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

Cabe ressaltar, então, que não se encontra afetada a capacidade econômica do contribuinte que realiza o fato gerador do ICMS (fornecimento de energia elétrica), dado que percebeu os valores relativos ao mencionado fornecimento. Daí, se mantém intacto o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária no caso em comento.

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

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

Quanto à alegação de que a Conta de Desenvolvimento Energético representa um encargo setorial cujos valores são pagos pelos consumidores, cabe salientar que os recursos que compõem esta conta não possuem correlação direta com os fornecimentos que constituem hipótese material de incidência relativa à parcela que deve integrar a base de cálculo no caso em comento, não se caracterizando a dupla tributação.

Cabe salientar que a isenção prevista no item 165 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02 compreende o fornecimento a consumidores enquadrados na Subclasse Residencial de Baixa Renda, de acordo com as condições fixadas nas Resoluções nº 246, de 30 de abril de 2002, e nº 485, de 29 de agosto de 2002, da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), não alcançando a subvenção relativa ao fornecimento de energia elétrica a demais grupos de consumidores.

Feitas essas considerações, responde-se aos questionamentos formulados:

1 e 2 – O entendimento não está correto em virtude do disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996.

(...)

Importa trazer, também, a observação do Fisco de que essa matéria (inclusão da subvenção econômica na base de cálculo do ICMS) encontra-se pacificada Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme se observa nos acórdãos a seguir transcritos:

RESP 1667780/SP

RECURSO ESPECIAL 2017/0080315-6

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 2/STJ. LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA

211/STJ. ICMS. SUBVENÇÃO DA LEI 10.604/2002. ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE "VALOR DA OPERAÇÃO". INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.

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

2. A SOLUÇÃO INTEGRAL DA CONTROVÉRSIA, COM FUNDAMENTO SUFICIENTE, NÃO CARACTERIZA OFENSA AO ART. 535 DO CPC/1973.

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

4. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, NÃO PROVIDO.

RESP1286705/SP

RECURSO ESPECIAL 2011/0106112-0

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

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

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

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

4. **EXCLUIR A SUBVENÇÃO DA BASE DE CÁLCULO É PRERROGATIVA DOS ESTADOS-MEMBROS, MEDIANTE CONVÊNIO**

(LEI COMPLEMENTAR N. 24/75), O QUE NÃO OCORRE NO CASO EM ANÁLISE. (DESTACOU-SE)

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

RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

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

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

A SUBVENÇÃO CONCEDIDA COM BASE NO ART. 5º DA LEI N. 10.604/2002 ÀS CONCESSIONÁRIAS E PERMISSIONÁRIAS DE ENERGIA ELÉTRICA COMPÕE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS. A SUBVENÇÃO CONCEDIDA PELO ART. 5º DA LEI N. 10.604/2002 ("FICA AUTORIZADA A CONCESSÃO DE SUBVENÇÃO ECONÔMICA COM A FINALIDADE DE CONTRIBUIR PARA A MODICIDADE DA TARIFA DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA AOS CONSUMIDORES FINAIS INTEGRANTES DA SUBCLASSE RESIDENCIAL BAIXA RENDA A QUE SE REFERE A LEI Nº 10.438, DE 2002, COM EFEITO A PARTIR DA DATA DE SUA PUBLICAÇÃO") POSSUI NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA ALTERNATIVA (ART. 11 DA LEI N. 8.987/1995), BUSCANDO MANTER O EQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO DOS CONTRATOS DE CONCESSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E GARANTIR A MODICIDADE TARIFÁRIA. NÃO OBSTANTE A LOUVÁVEL INTENÇÃO DO GOVERNO FEDERAL DE NÃO ONERAR A TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA DE PARCELA CARENTE DA POPULAÇÃO, A CONCESSÃO DE SUBVENÇÃO NÃO IMPLICA AUTOMÁTICA ISENÇÃO DO MONTANTE NA BASE DE CÁLCULO DE ICMS. UTILIZA-SE AQUI A MESMA LÓGICA ADOTADA PELO STJ NA ELABORAÇÃO DA SÚMULA N. 95: "A REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS OU DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NÃO IMPLICA REDUÇÃO DO ICMS". AINDA QUE A RELAÇÃO DA UNIÃO COM AS CONCESSIONÁRIAS SEJA CONTRATUAL, E NÃO TRIBUTÁRIA, O FOCO RESIDE NA AUTONOMIA DO ESTADO PARA EXERCER A SUA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. ASSIM, HÁ DUAS RELAÇÕES JURÍDICAS DISTINTAS: A) UMA RELAÇÃO CONTRATUAL ENTRE A UNIÃO E AS CONCESSIONÁRIAS (ARTS. 21, XII, "B", E 175 DA CF); E B) OUTRA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ENTRE OS ESTADOS E AS CONCESSIONÁRIAS (ART. 155, II E § 2º, DA CF). NESSE CONTEXTO, NÃO HÁ RAZOABILIDADE EM DIMINUIR A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO ESTADUAL EM RAZÃO DA CONCESSÃO DE SUBVENÇÃO ECONÔMICA PELA UNIÃO. A EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO É ANTERIOR À CONCESSÃO DA SUBVENÇÃO ECONÔMICA. SE, POR UM LADO, NÃO É PERMITIDO AOS ENTES

FEDERATIVOS ESTRANHOS À RELAÇÃO INTERFERIREM NA EXECUÇÃO DO CONTRATO ENTRE PODER CONCEDENTE E CONCESSIONÁRIAS, POR OUTRO, NÃO É PERMITIDO AO PODER CONCEDENTE INTERFERIR NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA ENTRE OUTRO ENTE FEDERATIVO E SEUS CONTRIBUINTES. EXIGIR A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO ESTADUAL, NO CASO, É IMPLEMENTAR ISENÇÃO HETERÔNOMA EM HIPÓTESE NÃO PERMITIDA PELA CF. RESSALTA-SE QUE A SUBVENÇÃO FOI CONCEDIDA SOB A CONDIÇÃO DE SER MANTIDA A TARIFA REDUZIDA AOS CONSUMIDORES FINAIS DE BAIXA RENDA. ASSIM, O CASO AMOLDA-SE À HIPÓTESE PREVISTA NA ALÍNEA "A" DO INCISO II DO § 1º DO ART. 13 DA LC N. 87/1996, DE MODO QUE O ICMS POSSUI COMO BASE DE CÁLCULO O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, AINDA QUE EXISTA NO CASO DESCONTO CONCEDIDO SOB CONDIÇÃO. DESSE MODO, A SUBVENÇÃO ECONÔMICA FAZ PARTE DO PREÇO FINAL DA MERCADORIA, NÃO HAVENDO RAZÃO PARA NÃO INCLUIR NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS A SUBVENÇÃO EM OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA. IGUAL ORIENTAÇÃO ADOTOU O STJ QUANDO ENTENDEU PELA INCLUSÃO DO PIS E COFINS NA BASE DE CÁLCULO DE ICMS (EDCL NO RESP 1.336.985-MS, SEGUNDA TURMA, DJE 13/5/2013). PORTANTO, A ÚNICA FORMA DE ISENTAR AS CONCESSIONÁRIAS DE ENERGIA ELÉTRICA DE PAGAR O ICMS SOBRE O VALOR DA SUBVENÇÃO É MEDIANTE CONVÊNIO NA FORMA DA LC N. 24/1975, A QUAL "DISPÕE SOBRE OS CONVÊNIOS PARA A CONCESSÃO DE ISENÇÕES DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS". **RESP 1.286.705-SP, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, JULGADO EM 15/12/2015, DJE 12/2/2016.**

Destaca-se, inclusive, que essa mesma matéria também já foi objeto de análise e julgamento neste Conselho, conforme decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.185/18/1ª, relativo à mesma sujeição passiva, em que consta o seguinte ementário:

BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA – ENERGIA ELÉTRICA. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, POR TER SIDO CONSIGNADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDOS PARA ACOBERTAR OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA DE BASE DE CÁLCULO MENOR DO QUE A PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. (...) CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA "C" AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

Registra-se, ainda, que o entendimento dessa matéria encontra-se sedimentado, considerando que a própria ANEEL inseriu no Módulo 11 - Fatura de Energia Elétrica e Informações Suplementares - dos Procedimentos de Distribuição de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Energia no Sistema Elétrico Nacional (PRODIST), disponível em: <http://www.aneel.gov.br/modulo-11>, seção específica contendo orientações sobre a forma de demonstrar nas NF/CEE o faturamento da parcela da subvenção e seus efeitos tributários. Examine-se:

Módulo 11

SEÇÃO 11.1 - INFORMAÇÕES OBRIGATÓRIAS NA FATURA

(...)

3 INFORMAÇÕES OBRIGATÓRIAS EM SITUAÇÕES ESPECÍFICAS

(...)

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

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

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

i. Caso não seja possível cumprir a orientação acima em função de conflito com a legislação tributária, a Superintendência de Regulação dos Serviços de Distribuição - SRD/ANEEL deverá ser formalmente comunicada pela distribuidora.

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

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

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

e) Para a determinação do montante total do benefício tarifário deverão ser considerados os percentuais de desconto e as tarifas para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicação dos descontos constantes da resolução homologatória do processo tarifário ou de ato equivalente da ANEEL, bem como todas as outras eventuais reduções no valor a ser pago pelo consumidor custeadas por meio de subvenção econômica;

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

(...)

SEÇÃO 11.3 - FORMAS DE APRESENTAÇÃO POSSÍVEIS OBJETIVO

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

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

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

2 EXEMPLOS

2.1 Classe Residencial

Modelo "Tarifa"

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

Modelo "Preço"

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

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

3 EXEMPLOS COM BENEFÍCIO TARIFÁRIO

3.1 Classe Rural

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Modelo "Tarifa"

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

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

Modelo "Preço"

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

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

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

3.2 Classe Residencial Subclasse Baixa Renda

Modelo "Tarifa"

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Modelo "Preço"

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

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

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

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

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

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

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

O Fisco ressalta, também, a prática adotada pela própria Autuada, em relação aos faturamentos ocorridos após a edição da Instrução Normativa SUTRI nº 02, de 28/10/16, que se encontra contrária aos argumentos apresentados pela Defesa.

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

Para confirmar essa afirmativa, o Fisco traz aos autos, exemplificativamente, imagens de NF/CEE (NFs/CEE nºs 000.018.528 e 000.018.533) - visualizadas a partir do programa validador dos arquivos do Convênio ICMS nº 115/03, conforme Manifestação Fiscal às fls. 294/295, confirmado pelo Parecer da Assessoria do CCMG às fls. 341/342.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nota-se, nesses exemplos de NF/CEE, que a operação foi corretamente tributada, pois, na apuração da base de cálculo do ICMS, foi utilizada a tarifa “cheia”, sem considerar os efeitos da subvenção.

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

Portanto, conclui-se, novamente, que não merece ser acolhida a tese sustentada pela Defesa.

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

Afirma que o valor recebido a título de subvenção, conforme tabela 4 da Resolução Homologatória ANEEL nº 1.474/13, é de R\$ 583.286,07 (valor que agrupa todas as subvenções previstas no Decreto nº 7.891/2013, tais como consumidor rural, serviços públicos e cooperativa de eletrificação rural), sendo que esta última não foi objeto de autuação.

Afirma ainda que esse valor recebido é muito inferior à base de cálculo indicada na Auto de Infração que é de R\$ 2.791.810,07.

Reporta-se à Instrução Normativa SUTRI nº 002/2016 para sustentar que deve ser computado como base de cálculo o valor repassado pela Eletrobrás e não a diferença entre o valor da tarifa base e o valor da tarifa subvencionada.

Conclui que, se for entendido que o valor compensado pelo Poder Concedente se trata de preço da operação, a base de cálculo não tributada seria de R\$ 583.286,07 e não de R\$ 2.791.810,07.

Todavia, novamente, razão não assiste à Defesa, conforme a seguinte análise realizada pelo Fisco:

Causa surpresa identificar na peça impugnatória, elaborada até com certo zelo, parágrafos contendo duas informações incorretas, a seguir reproduzidos:

“Nesse sentido, destaque-se que a Tabela 4 da Resolução Homologatória ANEEL nº 1.474/13, há a expressa previsão de que em contrapartida às diversas reduções tarifárias (tarifa subvencionada), a Impugnante receberá a título de subvenção o valor de R\$ 583.286,07.” (grifos).

“Contudo, deve ser observado que este valor agrupa todas as subvenções previstas no Decreto nº 7.891/2013, tais como consumidor rural, serviços públicos e cooperativa de eletrificação rural, destacando que esta última não foi objeto de autuação.” (grifos).

“Desta forma, tem-se que o valor recebido de subvenção pelos supostos “descontos” tarifários como

apontado pelo I. Fiscal é muito inferior à base de cálculo indicada no Auto de Infração de R\$ 2.791.810,07.”

Primeira incorreção: Cooperativa de eletrificação não foi objeto da autuação.

O Auto de Infração foi lavrado a partir dos dados contidos nos arquivos eletrônicos entregues mensalmente pela Impugnante, em cumprimento às determinações contidas no Convênio ICMS nº 115/2003, já que as NF/CEE são emitidas em via única por processamento eletrônico de dados.

Na tabela 11.3 - Grupo de Tensão - do Anexo Único - Manual de Orientação do Convênio ICMS 115/2003, encontramos a seguinte classificação:

Subgrupo	Código
A1 - Alta Tensão (230kV ou mais)	01
A2 - Alta Tensão (88 a 138kV)	02
A3 - Alta Tensão (69kV)	03
A3a - Alta Tensão (30kV a 44kV)	04
A4 - Alta Tensão (2,3kV a 25kV)	05
AS - Alta Tensão Subterrâneo	06
B1 - Residencial	07
B1 - Residencial Baixa Renda	08
B2 - Rural	09
B2 - Cooperativa de Eletrificação Rural	10
B2 - Serviço Público de Irrigação	11
B3 - Demais Classes	12
B4a - Iluminação Pública - rede de distribuição	13
B4b - Iluminação Pública - bulbo de lâmpada	14

Nos arquivos eletrônicos do período objeto da autuação, relativamente ao faturamento dos consumidores enquadrados na classe de consumo

RURAL, somente foram utilizados pela Impugnante os códigos 05 e 09, indicando que possui clientes rurais classificados apenas nos subgrupos “A4 - Alta Tensão (2,3kV a 25kV)” e “B2 - Rural”. Nesses arquivos eletrônicos nenhum consumidor apresentou o código 10, indicando tratar-se de “Cooperativa de Eletrificação Rural”.

Ao que tudo indica, as cooperativas de eletrificação rural encontram-se indicadas nos arquivos do Convênio ICMS 115/2003 com código incorreto, o que não prejudica em nada a Peça Fiscal.

Segunda incorreção: O valor previsto para recebimento pela Impugnante a título de subvenção, conforme tabela 4 da Resolução Homologatória ANEEL nº 1.474/13, é de R\$ 583.286,07. Esse valor é menor que a base de cálculo do AI.

É preciso observar que o Auto de Infração sob apreciação abrange o período de referência de 01/2014 a 12/2016, portanto, nesse período estiveram vigentes as Resoluções Homologatórias ANEEL nºs. 1.474/2013, 1.679/2013, 1.849/2015, 1.858/2015, 1.870/2015 e 2.027/2016.

A Tabela 4 do Anexo II da Resolução Homologatória nº 1.474/2013 – vigente entre 03/02/2013 a 02/02/2014 - indica o valor mensal de subvenção da CDE para custear descontos tarifários da CPFL MOCOCA de R\$ 583.286,07.

A tabela 8 do Anexo da Resolução Homologatória nº 1.679/2013 – vigente entre 03/02/2014 a 02/02/2015 - indica o valor mensal de subvenção da CDE para custear descontos tarifários da CPFL MOCOCA de R\$ 363.605,30.

A tabela 8 do Anexo da Resolução Homologatória nº 1.849/2015 – vigente entre 03/02/2015 a 02/02/2016 - indica o valor mensal de subvenção da CDE para custear descontos tarifários da CPFL MOCOCA de R\$ 611.587,38.

A tabela 2 do Anexo da Resolução Homologatória nº 1.858/2015 - Revisão Extraordinária – vigente entre 02/03/2015 a 02/02/2016 - indica o valor mensal de subvenção da CDE para custear descontos tarifários da CPFL MOCOCA de R\$ 682.816,27.

O Anexo I da Resolução Homologatória nº 1.870/2015 – Altera resultados da revisão extraordinária aprovada pela Resolução Homologatória nº 1.858/2015 - indica o valor mensal de subvenção da CDE para custear

descontos tarifários da CPFL MOCOCA de R\$ 350.714,13.

A tabela 8 do Anexo da Resolução Homologatória nº 2.027/2016 – vigente entre 22/03/2016 a 21/03/2017 - indica o valor mensal de subvenção da CDE para custear descontos tarifários da CPFL MOCOCA de R\$ 658.627,35.

A Defesa equivocou-se, no entanto, ao deixar de observar que o valor indicado nas citadas resoluções, a serem ressarcidos à Impugnante:

- são mensais;

- se destinam a cobrir a totalidade dos descontos tarifários concedidos, pela Impugnante aos todos os consumidores beneficiários de subsídios pela CDE, compreendendo a totalidade de seus estabelecimentos (São Paulo e Minas Gerais).

O valor total recebido pela Impugnante a título de subvenção CDE foi muito superior ao exigido no presente Auto de Infração. (destacou-se)

Também não procede a alegação de “dupla tributação” defendida pela Impugnante, considerando que uma parcela da CDE já teria sido tributada pelo ICMS a partir dos encargos tarifários inseridos na tarifa de energia elétrica.

De fato, dentre as fontes de recurso para formação da CDE estão as quotas anuais pagas por todos os agentes que comercializam energia com consumidor final, mediante encargo tarifário incluído nas tarifas de uso dos sistemas de transmissão ou de distribuição, nos termos do § 1º do art. 13 da Lei nº 10.438/02:

Art. 13 (...)

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

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

Já o art. 12, inciso I, do mesmo diploma legal estabelece que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Neste ponto, cumpre frisar que o fato gerador do ICMS, no caso sob apreciação, é a saída da energia elétrica.

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

Considerando que há dúvida sobre o que consiste a “dupla tributação” alegada pela Impugnante, se estaria amparada na “bitributação” ou no “bis in idem”, vale observar, ainda, que o caso sob apreciação não se amolda nem a uma situação e nem a outra, conforme os seguintes esclarecimentos do Fisco:

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

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

Ora, se estamos a tratar no caso concreto de fatos geradores absolutamente distintos não há que se falar em dupla tributação.

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

No tocante às penalidades capituladas nos autos (multa de revalidação e multa isolada), registra-se que todas foram exigidas nos exatos termos da legislação tributária, não cabendo razão à Defesa, que, também, aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

A penalidade prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, denominada Multa de Revalidação, foi aplicada em função da falta de pagamento do imposto, correspondendo a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

Já a penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, denominada Multa Isolada, foi aplicada pelo descumprimento de obrigação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acessória, qual seja, consignar em documento fiscal que acobertou a operação valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação:

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;

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

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Acrescenta-se que não há que se falar em violação ao princípio do não confisco, ou afronta ao princípio da proporcionalidade, em se tratando de multas que, reiterando, estão previstas na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, registra-se que, ao contrário do alegado pela Impugnante, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante no item 3 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.** (destacou-se)

Assim, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, e que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências do Auto de Infração em comento, observada a reformulação do lançamento efetuada pelo Fisco às fls. 200/203.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, considerando a retificação de fls. 200/203, de acordo com o parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Clara Teles Terzis Castro. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Hélio Victor Mendes Guimarães.

Sala das Sessões, 01 de outubro de 2019.

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente**

CCMG