

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

---

Acórdão:	24.020/22/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001439762-39	
Impugnação:	40.010149659-68	
Impugnante:	Criúva Energética S/A. CNPJ: 07.094315/0001-94	
Proc. S. Passivo:	Tatiana Di Libero Barreto Macedo/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-2 - Belo Horizonte	

---

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST. Constatação da falta de consignação da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária em notas fiscais relativas a operações de vendas de energia elétrica para contribuinte sediado neste estado. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação de que a Autuada, substituta tributária externa, por força do Convênio ICMS nº 83/00 (e Convênio 77/11), sediada no Estado do Rio Grande do Sul, deixou de efetuar a retenção do ICMS/ST devido a este Estado, nas operações de vendas de energia elétrica a contribuinte mineiro, ocorridas no período de janeiro a dezembro de 2015, contrariando o disposto no art. 22, inciso III da Lei nº 6.763/75 e dos artigos 67 e 69 do Anexo XV do RICMS/02.

A exigência fiscal restringe-se à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, já adequada ao limite estabelecido no § 2º do mesmo dispositivo legal (duas vezes o valor do imposto incidente na operação), pelo fato de o Fisco entender que esta penalidade é cabível somente à Autuada, por ser ela a emitente dos documentos fiscais, sem consignação das bases de cálculo do ICMS devido por substituição tributária.

O presente processo é complementar ao PTA nº 01.001439721-95 (fls. 96/101), no qual constava na sujeição passiva a empresa autuada (Criúva Energética S/A.) e a empresa destinatária mineira – Coobrigada (Pandurata Alimentos Ltda.), onde foi exigido o ICMS/T apurado, acrescido da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, § 2º da Lei nº 6.763/75, cujo crédito tributário foi parcelado/quitado pela Coobrigada.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 20/49, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 156/163.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 165/180, opina, pela procedência do lançamento.

### **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, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação de que a Autuada, substituta tributária externa, por força do Convênio ICMS nº 83/00 (e Convênio 77/11), sediada no Estado do Rio Grande do Sul, deixou de efetuar a retenção do ICMS/ST devido a este Estado, nas operações de vendas de energia elétrica a contribuinte mineiro, ocorridas no período de janeiro a dezembro de 2015, contrariando o disposto no art. 22, inciso III da Lei nº 6.763/75 e dos artigos 67 e 69 do Anexo XV do RICMS/02.

A exigência fiscal restringe-se à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, já adequada ao limite estabelecido no § 2º do mesmo dispositivo legal (duas vezes o valor do imposto incidente na operação), pelo fato de o Fisco entender que esta penalidade é cabível somente à Autuada, por ser ela a emitente dos documentos fiscais, sem consignação das bases de cálculo do ICMS devido por substituição tributária.

O presente processo é complementar ao PTA nº 01.001439721-95 (fls. 96/101), no qual constava na sujeição passiva a empresa autuada (Criúva Energética S/A.) e, como Coobrigada, a empresa destinatária mineira (Pandurata Alimentos Ltda.), onde foi exigido o ICMS/T apurado, acrescido da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, § 2º da Lei nº 6.763/75, cujo crédito tributário foi parcelado/quitado pela Coobrigada, conforme tela a seguir:

VFGAW050	S I C A F	SEF/MG
NFGAW050	Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais	22.11.2021
M387308	Consulta Parcelamento Especifico / Habilitacao	18:46
Parcelamento.: 12.086447200.27 Nr. PTA: 01.001439721.95 IDcarteira:		
Identificacao: I.E. 251287233.00-76 Data do Parcelamento: 17.01.2020		
Nome: PANDURATA ALIMENTOS LTDA Garantia:		
DEFERIDO 001-PARCELAMENTO DA RESOLUCAO - 012 PARCELAS		
<b>PARCELAMENTO DE COBRIGADO QUITADO EM 28.01.2021</b>		
Pecas Fiscais		
01.001439721.95		
Comando: pts/		
Enter-PF1---PF2---PF3---PF4---PF5---PF6---PF7---PF8---PF9---PF10--PF11--PF12---		
? Desis Fim +Tela -pag +pag Retrn Menu		

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Autuada relata, inicialmente, que “o Convênio ICMS nº 83/00 dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com energia elétrica não destinada à comercialização ou à

*industrialização. Portanto, este é o Convênio que regula a comercialização de energia elétrica da Impugnante para a Pandurata Alimentos Ltda”.*

*Transcreve as cláusulas do mencionado convênio, afirmando que este “autoriza a atribuição de responsabilidade ao agente comercializador de energia elétrica situado em outra unidade da Federação, na condição de substituto tributário, hipótese na qual aquele agente, vale dizer, deverá se inscrever no Cadastro de Contribuintes da unidade federada de destino da energia elétrica”.*

*Salienta, no entanto, que, “como já foi assentado pelo próprio Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 630.705/MS, tais convênios têm natureza tão somente autorizativa, de modo que a atribuição a responsabilidade ao agente comercializador de energia, uma vez autorizada, deve observar a legislação interna de cada Estado”.*

*Reproduz as normas contidas nos artigos 67 e 68 do Anexo XV do RICMS/02, vigentes à época dos fatos geradores, e ressalta que, “tal como já antecipado, o art. 67 do Anexo XV do RICMS/MG prevê a responsabilidade ao agente comercializador situado em outra unidade da federação – o que, em tese, permitiria a cobrança ora perpetrada em face da Impugnante e, por conseguinte, exigiria o destaque do imposto no documento fiscal”.*

*Ressalta, porém, que “de forma expressa e clara, o art. 68 prevê a transferência da responsabilidade ao adquirente estabelecido no Estado de Minas Gerais por meio da não realização da retenção do imposto, quando, então, consequentemente, o seu destaque na nota fiscal não seria devido”.*

*Assim, a seu ver, “embora o art. 67 do Anexo XV, indique que o estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situado em outras unidades da Federação, seria o responsável pelo recolhimento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, tem-se que o art. 68 daquele mesmo regulamento do ICMS/MG não deixa dúvidas de que seria possível transferir a responsabilidade do imposto ao destinatário da energia elétrica por meio da não retenção do imposto”.*

*Logo, segundo seu entendimento, o Fisco jamais poderia ter formalizado a penalidade que lhe foi imputada, “eis que o destaque do ‘ICMS-ST’ tem como pressuposto a responsabilização da Impugnante pelo pagamento do imposto calculado sobre as operações em comento – quando, na realidade, os documentos fiscais que suportaram a operação não constavam com o destaque do imposto para refletir a atribuição de responsabilidade à Pandurata Alimentos Ltda”.*

*Afirma que “passou a fornecer energia elétrica à Pandurata Alimentos Ltda a partir de 27 de junho de 2012, quando firmou o Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Posição Contratual com a Companhia Técnica de Comercialização de energia (nova denominação de Rede Comercializadora de Energia S/A), com a anuência da Pandurata Alimentos Ltda.”, através do qual “foram ratificadas as disposições do contrato firmado em 17 de março de 2011, então celebrado entre a Rede de Energia S/A ... e a Pandurata Alimentos Ltda. ..., com o objetivo de garantir a comercialização de energia entre as partes”, oportunidade em*

que transcreve a Cláusula Quinta (Preço), do mencionado instrumento particular, *verbis*:

“CLÁUSULA QUINTA – PREÇO

[...]

Parágrafo Terceiro – O preço inclui apenas PIS e COFINS, todos os Tributos, incidentes ou que venham a incidir sobre o presente Contrato, deverão ser recolhidos pelo seu contribuinte ou responsável, conforme disposto na legislação tributária, comprometendo-se ainda a Parte responsável pelo pagamento de determinado Tributo a manter a outra Parte livre e isente de quaisquer responsabilidades, demandas e ações de qualquer natureza em relação àquele Tributo e às correspondentes obrigações acessórias” (Grifou-se).

*Comenta que, “a partir da redação da referida cláusula, não deve haver dúvidas de que o preço pactuado não previa a inclusão do ICMS, pois apenas considerados na sua formação a Contribuição para o PIS e a COFINS. Isso porque, nos termos do art. 68, do Anexo XV, do RICMS/MG, a Impugnante poderia deixar de reter e destacar o imposto sobre o documento fiscal e, assim, atribuir a responsabilidade do ‘ICMS-ST’ ora cobrado à Pandurata Alimentos Ltda., fazendo com que este não afetasse a formação do seu preço”.*

*Destaca que, “portanto, nos termos do contrato em questão, a Impugnante não procedeu com o destaque do imposto no documento fiscal nas operações em comento, que, vale dizer, refletiria a responsabilidade pelo pagamento do denominados ‘ICMS-ST’ da Pandurata Alimentos Ltda, nos termos da legislação já apresentada”.*

*Destaca, ainda, “acerca deste ponto, que tal previsão contratual não apenas explica a falta de destaque do imposto no documento fiscal, como também corrobora a responsabilidade da Pandurata Alimentos Ltda pelo recolhimento do ICMS incidente sobre a venda de energia elétrica, pois, com base no dispositivo legal indicado, esta última sempre adquiriu a energia elétrica por meio de documentos fiscais que deixavam claro não ter havido qualquer retenção do ‘ICMS-ST’ ora exigido e, ao não recolher o imposto, nunca sofreu o ônus da incidência desse tributo indireto”.*

*Alega que “nunca deixou de agir em evidente boa-fé, refletindo nos documentos fiscais que lastrearam as operações ora autuadas o seu entendimento acerca da legislação tributária aplicável e dos termos do seu acordo firmado com a Pandurata Alimentos Ltda, que, repita-se, seria a responsável pelo recolhimento do ‘ICMS-ST’ exigido pelas D. Autoridades Fiscais da SEFAZ/MG e aquela a suportar os efeitos do tributo”.*

*Cita decisões deste E. Conselho, nas quais foi acionada a responsabilidade do destinatário, por receber mercadoria sem a retenção do imposto, e complementa que os acórdãos em questão “corroboram a conclusão em favor da transferência de responsabilidade do recolhimento do ‘ICMS-ST’ nas operações de comercialização*

*interestadual de energia elétrica, quando não realizada a retenção do imposto pelo agente comercializador localizado em outra unidade da Federação, para o adquirente – o que se pode depreender do art. 68, do Anexo XV, do RICMS/MG. Logo, tendo sido este o caso da Impugnante, não se poderia aplicar qualquer multa por não destacar esse imposto nos documentos fiscais”.*

A seu ver, “*reforça essa conclusão o fato de que tanto o Convênio ICMS nº 83/00 quanto o RICMS/MG exigem que o sujeito passivo por substituição domiciliado em outra unidade da Federação esteja inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado de Minas Gerais – o que, vale dizer, não se verifica no presente caso – como se extrai daquela imagem já colacionada. Ademais dos termos do Convênio já apontados acima, veja-se o que determina o RICMS/MG”:*

Art. 40. O sujeito passivo por substituição domiciliado em outra unidade da Federação deverá inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, observado o disposto em portaria da Subsecretaria da Receita Estadual.

Segundo sua visão, “*a ausência de tal cadastro, inclusive, prejudica o correto preenchimento dos documentos de recolhimento do denominado ‘ICMS-ST’, na medida em que se trata de informação obrigatória a constar no documento de recolhimento do imposto, reforçando o descabimento da multa, como se depreende dos dispositivos legais abaixo transcritos”:*

Art. 32. O sujeito passivo por substituição deverá indicar, nos campos próprios da nota fiscal emitida para acobertar a operação por ele promovida, além dos demais requisitos exigidos:

I - a base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária;

II - o valor do imposto retido;

III - o seu número de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, se situado em outra unidade da Federação;

IV - o Código Especificador da Substituição Tributária (CEST) previsto para a mercadoria, constante da Parte 2 deste Anexo.

-----  
Art. 44. O número da inscrição do sujeito passivo por substituição no Cadastro de Contribuinte do ICMS deverá ser aposto em todo documento dirigido a este Estado, inclusive no documento de arrecadação.

Enfatiza que “*nunca esteve cadastrada junto ao Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais e, por conseguinte, jamais seria capaz de adotar os expedientes exigidos daqueles estabelecimentos situados em outras unidades da Federação que são responsáveis pelo recolhimento do ‘ICMS-ST’. Também sob essa ótica é evidente a responsabilidade da Pandurata Alimentos Ltda pelo pagamento, de*

*forma que as D. Autoridades Fiscais da SEFAZ/MG não poderiam exigir a penalidade pela falta de destaque do imposto nas notas fiscais emitidas”.*

Sustenta, nesse sentido, que, “*no presente caso, diante do disposto no art. 68, do Anexo XV, do RICMS/MG, não há que se exigir da Impugnante qualquer pagamento de multa referente à falta de destaque do ICMS-ST incidente sobre as operações de venda de energia elétrica em comento, sobretudo quando se verifica o teor do acordo firmado com a Pandurata Alimentos Ltda e, ademais, a ausência de inscrição da Impugnante como substituto tributário situado em outra unidade da Federação no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais”.*

Noutro enfoque, a Impugnante questiona a base de cálculo adotada pelo Fisco, para fins de apuração do ICMS/ST devido a este Estado, argumentando, inicialmente, que “*a base de cálculo do ICMS, além do valor da mercadoria, é composta também pelo montante do próprio imposto*”, nos termos do art. 13, § 1º, inciso I da LC nº 87/96.

Aduz que, “*no presente caso, para a apuração da base de cálculo do ‘ICMS-ST’ supostamente devido pela Impugnante – sobre o qual é calculado a penalidade – as D. Autoridades Fiscais partiram dos valores efetivamente cobrados pela Impugnante em razão da comercialização de energia elétrica e, na sequência, o total apurado foi dividido por 0,82, para chegar-se à base de cálculo como o denominado ‘ICMS-ST’ embutido (o chamado cálculo por dentro ou gross up)*”, complementando que, “*com base nesse resultado, então, as D. Autoridades Fiscais aplicaram a penalidade de 20% (vinte por cento) sobre o aludido imposto supostamente devido pela comercialização da energia elétrica para a Pandurata Alimentos Ltda*”.

No seu entender, “*tal procedimento estaria correto se a Impugnante, antes de cobrar pelas operações de comercialização de energia elétrica em questão, tivesse verificado qual o valor que deveria ser faturado conta a Pandurata Alimentos Ltda em razão das vendas, para que então fosse repassado o ônus econômico do tributo (neste caso, o denominado ‘ICMS-ST’), de forma que, após o recolhimento do imposto supostamente devido, restasse à Impugnante o valor desejado sob o aspecto negocial*”.

Sustenta que, “*ao fazer essa ‘manobra’ no método da apuração do crédito tributário supostamente devido, as D. Autoridades Fiscais da SEFAZ/MG ignoraram que o preço da comercialização de energia elétrica pela Impugnante já havia sido pactuado, bem como que as receitas provenientes de tais vendas já haviam sido auferidas pela Impugnante*”.

Consequentemente, segundo a Impugnante, “*a utilização de base de cálculo criada pelas D. Autoridades Fiscais representa uma completa ficção, não guardando qualquer relação com o preço da comercialização de energia elétrica*”.

Tece outros comentários sobre a matéria, requerendo, ao final, que o presente lançamento seja revisto, “*de forma que o valor do imposto sobre o qual foi calculada a multa seja aquele calculado sobre o ‘valor da operação que decorrer a entrada’ de acordo com os ditames legais*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, os argumentos da Impugnante são totalmente incondizentes com a legislação que rege a matéria.

Nesse sentido, há que se reiterar, inicialmente, que o presente processo é complementar ao PTA nº 01.001439721-95 (fls. 96/101), no qual constava na sujeição passiva a empresa autuada (Criúva Energética S/A.) e, como Coobrigada, a empresa destinatária mineira (Pandurata Alimentos Ltda.), onde foi exigido o ICMS/T apurado, acrescido da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, § 2º da Lei nº 6.763/75, cujo crédito tributário foi parcelado/quitado pela Coobrigada.

Por outro lado, embora o presente lançamento verse exclusivamente sobre exigência de multa isolada por descumprimento da obrigação acessória, é necessário entrar no mérito da exigência de ICMS/ST nessas operações, a fim de evidenciar a infração pela falta de consignação da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária nas notas fiscais emitidas pela Autuada.

Conforme estabelece o art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição da República de 1988 - CR/88, o ICMS não incide na operação que destine energia elétrica a outros Estados (operação interestadual de saída).

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;

[...]

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

[...]

X - não incidirá:

[...]

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

No entanto, desde o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 198.088, o STF firmou o entendimento de que a hipótese de não incidência do ICMS veiculada no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal, prevista para operações que destinem a outros estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, é benefício fiscal que não foi instituído em prol do Contribuinte, seja consumidor ou não, mas sim do estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá a totalidade do ICMS incidente sobre a operação, desde a remessa até o consumo, promovendo maior igualdade arrecadatória entre tais entes federativos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, a não incidência constitucionalmente prevista, relativa à remessa de petróleo, seus derivados e energia elétrica, tem como escopo evitar que os estados produtores (que são poucos) sejam excessivamente beneficiados na saída de tais mercadorias.

Por outro lado, a incidência do ICMS na entrada de energia elétrica no Estado destinatário (Minas Gerais, no presente caso), quando esta energia elétrica não se destine à comercialização e à industrialização, decorre da previsão contida no art. 2º, § 1º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96, bem como no art. 5º, § 1º, item “4” da Lei nº 6.763/75.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

§ 1º O imposto incide também:

[...]

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

-----  
Lei nº 6.763/75

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

[...]

§ 1º O imposto incide sobre:

[...]

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

[...]

Por seu turno, a LC nº 87/96, dentro de sua competência constitucionalmente atribuída, estabeleceu em seu art. 6º a possibilidade de atribuição, por lei estadual, de responsabilidade por substituição tributária.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LC n° 87/96

Art. 6° Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Em seu art. 9°, a mesma Lei Complementar determinou a necessidade de acordos entre os Estados (convênios) para a adoção do regime de ST nas operações interestaduais, compreendendo, inclusive, as operações com energia elétrica.

LC n° 87/96

Art. 9° A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1° A responsabilidade a que se refere o art. 6° poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2° Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente. (Grifou-se)

Nesses termos, conforme o disposto no art. 22, § 3°, da Lei n° 6.763/75, Minas Gerais celebrou com os demais Estados o Convênio ICMS n° 83/00, do qual o estado do Rio Grande do Sul é signatário, que autoriza o Estado de Minas Gerais a atribuir ao estabelecimento gerador ou distribuidor situado em outra unidade da Federação, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST incidente nas entradas de energia elétrica não destinada à comercialização ou industrialização:

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a atribuir ao estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situados em outras unidades federadas, a condição de substitutos tributários, relativamente ao ICMS incidente sobre a entrada, em seus territórios,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização.

Desse modo, não restam dúvidas quanto à existência da obrigação de recolher o ICMS/ST por parte do remetente situado em outra unidade da Federação, nas operações de remessa de energia elétrica a Minas Gerais, quando tal mercadoria não se destine à comercialização ou industrialização do próprio produto.

Embora o convênio seja meramente autorizativo, este foi implementado na legislação mineira, mediante os artigos 67 a 69 do Anexo XV, do RICMS/02.

### Anexo XV - RICMS/02

Art. 67. O estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situado em outra unidade da Federação, é responsável, na condição de substituto tributário, pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, incidente sobre a entrada, em território mineiro, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto.

Art. 68. O contribuinte, inclusive o não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, que receber energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto, sem retenção ou com retenção a menor do imposto, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária.

Art. 69. A base de cálculo a ser adotada pela empresa de outra unidade da Federação que fornecer energia elétrica a adquirente situado neste Estado e não destinada a comercialização ou a industrialização da própria energia é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor, nele computados todos os encargos relacionados ao fornecimento de energia elétrica cobrados do recebedor, mesmo que devidos a terceiros.

Em sua impugnação, a Autuada sustenta erroneamente que sua responsabilidade foi afastada, pelo simples fato de que, ao deixar de efetuar a retenção do imposto devido a este Estado, essa obrigação passaria a ser exclusivamente da destinatária da energia elétrica (transferência de responsabilidade), devido ao disposto no art. 68.

Tal argumentação é totalmente sem fundamento, pois equivaleria a dizer que o contribuinte poderia simplesmente optar por descumprir uma obrigação que a lei lhe impõe, sem que respondesse por seus atos, pela infração à lei.

Porém, ao contrário do seu entendimento, como não poderia deixar de ser, a norma tributária é imperativa, isto é, se o mencionado art. 67, respaldado por normas superiores, lhe atribui, na qualidade de alienante/remetente da energia elétrica, a

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido a este Estado, ela está obrigada a se submeter a esse comando legal.

Ressalte-se que o contribuinte legalmente eleito como substituto tributário responde por dívida própria, ainda que os fatos geradores sejam praticados por terceiros (contribuintes substituídos).

Na lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, a sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados:

“A) O ‘contribuinte’, que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio; e

B) o ‘destinatário legal tributário’, que paga dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente através da criação do *vinculum juris* obrigacional.”

(Curso de Direito Tributário Brasileiro – 11ª Edição – Editora Forense – pág. 610 e 611)

No caso presente, a Impugnante, na condição de substituta tributária, se enquadra na definição de “Destinatário Legal Tributário” (substituto tributário), que paga dívida tributária própria, por fato gerador alheio (de terceiros).

Apesar de a legislação tributária impor responsabilidade solidária ao destinatário da mercadoria, quando a mercadoria é recebida sem a retenção ou com retenção a menor do imposto, é perfeitamente legítimo que o Estado direcione a exigência do tributo ao contribuinte legalmente eleito como substituto tributário ou a ambos, pois a solidariedade não comporta benefício de ordem, nos termos estabelecidos no art. 124, § único do CTN.

### CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A existência do disposto no citado art. 68 não representa uma alternativa para o administrado, e sim uma garantia adicional à administração pública, mediante atribuição de responsabilidade solidária ao destinatário da mercadoria, conforme art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75.

### Lei nº 6.763/75

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo imobilizado, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

[...]

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

O conteúdo do contrato citado pela Impugnante também não tem qualquer efeito para fins de afastar a responsabilidade tributária instituída por lei, nos termos do art. 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Ademais, o fato de haver um preço pactuado sem considerar o ônus de ICMS não prejudica o cumprimento da obrigação da ST pela vendedora. A retenção do ICMS/ST é sempre um destaque apartado do valor da operação própria do remetente, que depois é agregado ao valor total da nota fiscal, para fins de repasse do ônus ao adquirente. Isso é da natureza da substituição tributária.

Também o fato de a comercializadora de energia deixar de cumprir uma segunda obrigação acessória – a falta inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado destinatário – também não a exime da responsabilidade pela ST.

A existência ou não de boa-fé não tem interferência para a discussão, que se resume na apuração do cumprimento ou não da obrigação tributária.

Os mencionados precedentes do CCMG, embora possam respaldar a exigência do ICMS junto ao destinatário nos casos concretos, não representam a invalidade da exigência fiscal junto ao remetente, o que é inerente ao conceito de responsabilidade solidária, sem benefício de ordem, na forma do art. 124 do CTN.

Portanto, sendo devida a retenção do ICMS/ST pela Impugnante, devida também era a indicação, nas notas fiscais, da correspondente base de cálculo, nos termos do art. 16, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c Cláusula Décima Segunda do Convênio ICMS nº 81/93.

Descumprida a obrigação, mostra-se perfeitamente cabível a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6763/75.

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

[...]

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Quanto à base de cálculo, conforme a própria Impugnante demonstra, o que fez a Fiscalização foi embutir no valor da sua operação própria o ICMS/ST devido, com respaldo nos artigos 13, § 1º, inciso I da LC nº 87/96, 13, § 15 da Lei nº 6.763/75 e 49 do RICMS/02.

LC nº 87/96

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

[...]

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo

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

-----  
Lei nº 6.763/75

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

[...]

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

-----  
RICMS/02

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

É incontroverso nos autos que no valor da operação própria não estava inserido qualquer valor a título de ICMS e, realmente, de forma prática, como disse a Impugnante, o cálculo pode ser resumido na divisão do referido valor original por 0,82, considerando a alíquota de 18% (dezoito por cento) para a operação, o que resultou na base de cálculo adotada.

A própria Impugnante cita a legislação que respalda a inclusão do ICMS em sua base de cálculo, mas procura desenvolver uma interpretação própria, no sentido de que a inclusão só seria possível se o valor do ICMS/ST estivesse incluso no preço

pactuado, argumento que não tem o mínimo de sustentação no sistema tributário nacional.

Portanto, não merece nenhum reparo a base de cálculo adotada para a multa isolada.

Ressalte-se, por fim, que em momento a Impugnante nega que tenha deixado de efetuar a retenção do ICMS/ST relativo às operações ora analisadas.

Correta, portanto, a exigência fiscal relativa à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

**Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração**

A Impugnante também sustenta que a multa de revalidação aplicada no AI nº 01.001439721-95, deveria absorver a multa isolada objeto do presente lançamento, visto que esta seria menos lesiva, referente à emissão de documentos fiscais sem o destaque do ICMS/ST, conforme o princípio da consunção.

Destaque-se, no entanto, que as multas em questão foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (falta de consignação da base de cálculo relativa à substituição tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, § 2º da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS/ST devido, *in verbis*:

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.”

-----  
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:

[...]

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo

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

[...]

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

[...]

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

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

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

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

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

### **Questões de Cunho Constitucional**

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que a penalidade ora exigida, atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente prevista na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leonardo Vinícius Correia de Melo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Danilo Vilela Prado (Revisor) e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2022.**

**Alexandra Codo Ferreira de Azevedo**  
**Relatora**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**