

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.357/25/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003653877-44	
Impugnação:	40.010157929-27	
Impugnante:	Claro S.A.	
	IE: 001011713.00-44	
Proc. S. Passivo:	André Mendes Moreira/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-2 - Belo Horizonte	

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - FIM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO E FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL ÀS PRESTAÇÕES SUBSEQUENTES NÃO TRIBUTADAS. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada de energia elétrica utilizada no estabelecimento, sem comprovação da efetiva utilização na atividade equiparada a industrial, nos termos do art. 66, inciso III e § 4º c/c o art. 71, inciso III, do RICMS/02, e sem efetuar o estorno do crédito, conforme previsto no inciso II do art. 71 do RICMS/02, em relação à parcela das prestações de serviços de comunicação isentas e/ou não tributadas. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA - DIVERGÊNCIA DE VALOR - DAPI/LIVROS FISCAIS. Imputação de recolhimento a menor de ICMS, em razão de a Autuada ter consignado, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto (Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI), valores divergentes de seu registro de entrada (Registro C500 da Escrituração Fiscal Digital – EFD). Crédito tributário reformulado pelo Fisco para exclusão da Multa Isolada, em face da comprovação de que não houve divergência entre a DAPI e a EFD. Exigência de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Excluídas as exigências remanescentes por não restar consignada a divergência entre a DAPI e a EFD, bem como por ter o Fisco apresentado outra fundamentação legal para a exigência.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, ocorridas no período de julho de 2019 a dezembro de 2021:

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de energia elétrica, uma vez que não foi demonstrada a efetiva utilização em atividade equiparada a industrial, bem como não foi observada a proporção entre prestações tributadas e prestações totais. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

- recolhimento a menor do ICMS devido nas prestações de serviços de comunicação, em razão de a Autuada ter consignado em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto (Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI) valores divergentes dos constantes nos registros de entrada. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 851/872 dos autos do presente Processo Tributário Administrativo – e-PTA.

Anexa documentos às páginas seguintes, dentre eles: “Laudo AFAG Engenharia” (Doc. 08); “Laudo KPMG” (Doc. 09); e “SPED’s retificados e respectivos recibos” (Docs. 10 e 11).

Requer, ao final, i) preliminarmente, que seja reconhecida a nulidade do lançamento, em razão do emprego supostamente imotivado e ilegal do lançamento por arbitramento e da adoção de metodologia de cálculo alegadamente sem embasamento legal; e ii) no mérito, que seja reconhecida a insubsistência da exigência fiscal, na medida em que criaria restrição sem embasamento legal para o creditamento de ICMS; e deixaria de adotar registros contábeis retificando, pautando a autuação em documentação já substituída à época da fiscalização.

Subsidiariamente, requer a adequação da penalidade aplicada, para suprimir o suposto *bis in idem* que estaria configurado no caso concreto.

Da Reformulação do Lançamento e do Aditamento à Impugnação

Em razão das alegações da Defesa, a Fiscalização intima a Impugnante a apresentar documentos, quais sejam, notas fiscais de aquisição de energia elétrica e respectivas guias de recolhimento do imposto, bem como informações sobre os serviços de telecomunicação que estariam ao abrigo do diferimento ou suspensão do imposto.

A Impugnante apresenta esclarecimentos e documentos, incluindo o arquivo Excel denominado “Doc. 03”, colacionado no anexo Intimações/Comunicados/Ofícios do e-PTA.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o Demonstrativo do Crédito Tributário de págs. 1654/1656 e o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 1.666/1.669, promovendo as seguintes alterações:

- Irregularidade 1: correção no cálculo do índice entre prestações tributadas e prestações totais, resultando em redução do ICMS, da Multa de Revalidação e da Multa Isolada;

- Irregularidade 2: em razão da comprovação de inexistência de divergência entre os valores lançados em DAPI e os escriturados no livro registro de entradas, foi excluída a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 6.763/75. Entretanto, foi mantida a cobrança do ICMS e da Multa de Revalidação, uma vez que não foi comprovado o recolhimento do imposto relativo a essas notas fiscais, que se referem à aquisição de energia incentivada no mercado de curto prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, lançadas no registro C100 da Escrituração Fiscal Digital – EFD (Doc 03).

Na oportunidade, discorre o Fisco sobre as análises realizadas nos documentos apresentados pela Impugnante, em atendimento às intimações e como foram realizados os cálculos para apuração do novo índice de creditamento.

Em razão das modificações realizadas, foram incluídos nos autos os novos anexos:

- Anexos 17 e 18 (planilhas Excel), contendo os Sumários de notas fiscais (Convênio ICMS 115/03) referentes aos períodos de 2014 a 2016 e de 2017 a 2022; e o Anexo 20 – resumo dos novos índices apurados, todos em substituição ao Anexo 6;
- Anexo 19 – exemplo de análise de registros D695 e D696 da EFD, para o período de agosto de 2019 (Planilha Excel);
- Anexo 21 – novo Demonstrativo do Crédito Tributário;
- Anexo 22 – novo Demonstrativo do Estorno de Crédito;
- Anexos 23 a 25, contendo o Registro C500 e apuração do crédito dos exercícios de 2019, 2020 e 2021.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação e apresenta novos argumentos, bem como reitera os termos da impugnação inicial não acatados pelo Fisco.

Da Nova Reformulação do Lançamento e do Novo Aditamento à Impugnação

A Fiscalização intima a Impugnante a complementar/esclarecer as informações apresentadas no Aditamento à Impugnação, relativas ao serviço denominado “SERVIÇO 0800 VIA EMBRATEL”, e a apresentar:

- faturas emitidas, que incluam as notas fiscais emitidas contra Telefônica Brasil S/A em fevereiro e março de 2019;
- documentos previstos na cláusula segunda do Convênio ICMS nº 17/13 relativas às prestações de serviço;
- indicação do motivo do lançamento como isentas/não tributadas para notas fiscais emitidas contra a Telefônica Brasil S/A, antes de março de 2019.

A Impugnante apresenta os documentos colacionados às págs. 1.738/2.626 (Anexos 31 a 35 do e-PTA).

Novamente, em acatamento parcial das razões da Defesa, em face da apresentação dos documentos comprobatórios, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 2.638/2.639, promovendo as seguintes alterações:

- Irregularidade 1: correção no cálculo do índice entre prestações tributadas e prestações totais, resultando em redução do ICMS, da Multa de Revalidação e da Multa Isolada;

- Irregularidade 2: exclusão da Multa Isolada prevista na alínea “b” do inciso IX do art. 54 da Lei nº 6.763/75, a qual não havia sido excluída na reformulação do crédito tributário anterior.

Foram incluídos os seguintes anexos, que demonstram as alterações realizadas:

- Anexo 36 – sumários de notas fiscais de serviço de comunicação/telecomunicação, reformulado.

- Anexo 37 – resumo dos índices da proporção entre prestações tributadas e prestações totais relativas à energia elétrica, com os novos índices apurados.

- Anexo 38 – segunda reformulação do Anexo 3 – Demonstrativo do Crédito Tributário;

- Anexo 39 – segunda reformulação do Anexo 4 – Demonstrativo do estorno de crédito;

- Anexos 40 a 42 – segunda reformulação dos Anexos 7 a 9 (contendo o Registro C500 e apuração do crédito dos exercícios de 2019, 2020 e 2021).

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação, destacando que, em que pese o Fisco ter informado no Termo de Reformulação do Lançamento o acatamento das alegações relativas à *“incorreção no cálculo do índice entre prestações tributáveis e prestações totais”* – mais especificamente em razão do diferimento do “SERVIÇO 0800 VIA EMBRATEL”, o que levou a uma redução do crédito tributário, não teria procedido com a redução dos valores.

Alega, ainda, que o Fisco, ao reformular o *“sumário de notas fiscais”* (Anexo 36 do novo Termo de Reformulação), por meio do qual se demonstra o cálculo dos índices de creditamento, teria mantido, em relação a parte dos serviços, a classificação dos “SERVIÇOS 0800 VIA EMBRATEL” como operações isentas/não tributadas.

Reitera os termos da impugnação inicial não acatados pelo Fisco.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização apresenta Manifestação Fiscal às págs. 2.741/2.758 dos autos, refutando os argumentos da Defesa.

Requer, ao final, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário procedida às págs. 2.638/2.639.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na oportunidade, promove a juntada dos seguintes documentos:

- Anexo 44 – Laudo V- Tal – “LAUDO TÉCNICO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA CRÉDITOS DE ICMS 2024”;
- DCT 10/03/25 – 1ª Reformulação (págs. 2.713/2.714);
- DCT 13/03/25 – 2ª Reformulação (págs. 2.716/2.717);
- Histórico Extinção do Crédito (págs. 2.719/2.740).
- Errata – Termo de Reformulação, corrigindo o valor informado de crédito tributário remanescente (págs. 2.760/2.761);
- Errata – Reformula Anexo 3.

Em face da juntada de documentos, o Fisco abriu vista dos autos ao Sujeito Passivo, nos termos do art. 140 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, conforme intimação de pág. 2.763.

Do Aditamento à Impugnação.

A Impugnante apresenta novo aditamento à Impugnação, reafirmando os argumentos já expostos nas impugnações anteriores não acatados pelo Fisco.

Requer, ao final, que:

- preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do lançamento impugnado, uma vez que (i) empregaria, imotivada e ilegalmente, lançamento por arbitramento, em violação aos art. 142 e 148, do Código Tributário Nacional – CTN; (ii) adotaria metodologia de cálculo sem embasamento legal; e (iii) alteraria os critérios jurídicos da autuação lavrada (Infração 02);
- no mérito, seja reconhecida a insubsistência da exigência fiscal, em sua integralidade, na medida em que (i) criaria restrição sem embasamento legal para o creditamento de ICMS; e (ii) apresentaria incorreções na aplicação do índice de creditamento indicado;
- subsidiariamente, seja adequada a penalidade aplicada, para suprimir o alegado *bis in idem* configurado no caso concreto.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização retorna aos autos, às págs. 2.830/2.837, refutando os argumentos da Defesa apresentados no Aditamento, requerendo a procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CCMG, em Parecer de págs. 2.838/2.870, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 1.666/1.669, 2.638/2.639 e 2.713/2.761, ainda, para excluir as exigências remanescentes relativas à segunda irregularidade (consignar em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto – DAPI – valores divergentes dos constantes nos registros de entrada).

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.

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

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

Alega que o Auto de Infração é nulo, em razão do alegado emprego desmotivado e infundado do arbitramento adotado para o cômputo do suposto crédito devido, bem como pela adoção de metodologia de cálculo que não teria embasamento legal, em ofensa aos arts. 142 e 148 do CTN.

Sustenta que a Autoridade Fiscal teria o dever de, sempre que possível, envidar todos os esforços para identificar “*o fato gerador da obrigação correspondente e determinar a matéria tributável*” tal como efetivamente ocorridos, conforme dispõe o art. 142 do CTN, enquanto a aplicação do arbitramento, autorizada pelo art. 148 do CTN, somente seria permitida nas hipóteses em que “*sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado*”, o que não seria o caso dos autos.

Alega que, nos presentes autos, o arbitramento teria sido empregado apesar de o Contribuinte ter apresentado a íntegra da documentação solicitada pela Fiscalização, prestado os necessários esclarecimentos para sua interpretação e, ainda, não ter sido questionado, em nenhum momento, quanto à suficiência, regularidade ou completude de ambos.

Afirma que teria sido entregue, inclusive, o laudo técnico de energia elétrica, não tendo sido contestado por parte do Fisco quanto à sua validade e completude.

Sustenta que, além de adotar o arbitramento sem qualquer motivação ou fundamento para tal, a Fiscalização teria pretendido adotar método de cálculo da base tributável sem qualquer previsão legal ou regulamentar.

Aduz que para “*apurar a relação entre a energia elétrica utilizada apenas nos serviços de telecomunicação tributados*”, a Fiscalização teria adotado como metodologia de cálculo o índice resultado da divisão entre “*o valor total, subtraído dos valores de desconto e dos valores isentos, e o valor total*”.

Defende que tal método encontraria previsão normativa apenas para o crédito de ICMS relativamente aos bens destinados ao ativo permanente e não poderia ser aplicado por analogia, como pretende a Fiscalização, sem qualquer respaldo legal ou regulamentar.

Sustenta, ainda, a Impugnante que teria havido mudança de critério jurídico, quando da reformulação do lançamento, no que se refere à segunda infração, ao manter

a cobrança do ICMS e da multa de revalidação imputada, sob o novo fundamento, o que seria vedado pelo art. 146 do CTN.

Aduz que que “há vedação expressa do art. 146 do CTN para alteração do critério jurídico, de modo que se a Fiscalização motiva o lançamento em determinada situação fática e jurídica, não pode o ato ser mantido com base em outra motivação”.

Observa-se que a argumentação se fundamenta na discordância quanto à metodologia de apuração do índice de aproveitamento de crédito (Irregularidade 1) e quanto à alteração do fundamento para exigência da Irregularidade 2.

Contudo, tais argumentos se confundem com o mérito e assim serão analisados.

Insta, entretanto, ressaltar que, ao contrário da afirmação da Impugnante, inexistente qualquer vício no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Assim determina o citado art. 142 do CTN:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

(...)

Desprende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das Autoridades Fiscais, que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Depreende-se do Relatório Fiscal Complementar que a autuação fiscal tem como objeto o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às entradas de energia elétrica, em razão do lançamento de créditos de ICMS integrais, sem laudo adequado para comprovar a efetiva utilização em atividade equiparada a industrial, e, ainda, não leva em conta a relação entre prestações tributadas e prestações totais (Irregularidade 1). Além disso, trata o referido lançamento da divergência entre as informações prestadas na DAPI e no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED do Contribuinte, no tocante às entradas de energia elétrica (Registro C500) – Irregularidade 2.

Consta do referido relatório os esclarecimentos sobre os laudos apresentados pelo Contribuinte e as justificativas para não adoção desses para a apuração do índice de creditamento do ICMS, bem como fundamentos para o arbitramento.

Foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis.

Verifica-se 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 RPTA.

Tampouco há que se falar em mudança de critério jurídico, no tocante à reformulação do lançamento, em relação à segunda irregularidade.

Observa-se que a doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a Autoridade Administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta, o que não ocorreu no caso em análise.

Nas palavras do professor Kyioshi Harada:

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria.

Nesse sentido, importante a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28a Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (destacou-se)

No caso dos autos, verifica-se que a motivação para a reformulação do lançamento compreende a necessidade do Fisco de apurar o imposto de acordo com a norma legal, por ser a atividade administrativa vinculada e obrigatória, como prescreve o art. 142 do CTN.

No caso, o Fisco, mediante análise dos documentos apresentados pela Impugnante, entendeu não estar configurada a irregularidade de “*consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valores divergentes dos constantes no registro de entradas*”, e excluiu a penalidade isolada aplicada. Entretanto, entendeu que deveria permanecer a cobrança do ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, uma vez não haver comprovação do recolhimento do imposto relativo às notas fiscais.

Como se vê, não se trata de mudança de critério jurídico, por ter a Autoridade Administrativa mudado de interpretação, substituindo uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta; ou que ela tenha adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, alterando depois o lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso.

No caso em discussão, a reformulação do lançamento decorreu dos argumentos apresentados em sede de impugnação, os quais ensejaram a apresentação de novos documentos, portanto, houve apreciação de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, tudo em conformidade com o disposto nos arts. 145 e 149 do CTN.

Insta destacar que, no Termo de Reformulação do Lançamento, o Fisco esclarece os motivos para o entendimento para exclusão da multa isolada aplicada e manutenção das demais exigências, em razão da apresentação de notas fiscais de aquisição de energia incentivada no mercado de curto prazo da CCEE, lançadas no registro C100 da EFD (Doc 03), tendo sido intimado o Sujeito Passivo, nos termos do § 1º do art. 120 do RPTA.

Tal questão será discutida quando se tratar do mérito propriamente dito.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades, ocorridas no período de julho de 2019 a dezembro de 2021:

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de energia elétrica, uma vez que não foi demonstrada a efetiva utilização em atividade equiparada a industrial, bem como não foi observada a proporção entre prestações tributadas e prestações totais. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

- recolhimento a menor do ICMS devido nas prestações de serviços de comunicação, em razão de a Autuada ter consignado em documento destinado a

informar ao Fisco a apuração do imposto (DAPI) valores divergentes dos constantes nos registros de entrada. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Irregularidade 1 – aproveitamento indevido de créditos de ICMS

Trata a irregularidade do aproveitamento indevido de créditos de ICMS oriundos da entrada de energia elétrica no estabelecimento da Autuada, lançado na escrita fiscal em sua integralidade, sem que fosse observada a proporcionalidade entre as prestações tributadas e as prestações totais, bem como sem laudo adequado para comprovar a efetiva utilização em atividade equiparada a industrial.

Conforme relatado pelo Fisco, a Autuada se creditou do ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, em sua integralidade.

Informa que intimou o Contribuinte a apresentar laudos técnicos de energia elétrica das unidades consumidoras equiparadas a industrial, além de outros documentos e esclarecimentos.

Em resposta, a Autuada apresentou dois laudos de energia elétrica e afirmou que o Superior Tribunal de Justiça – STJ, no Recurso Especial (REsp) 1.201.635/MG, teria reconhecido o direito ao crédito de energia elétrica adquirida para prestação de serviço de telecomunicação, o que justificaria os valores referentes ao crédito extemporâneo, conforme comunicado de 09/07/19, uma vez que 100% (cem por cento) do crédito seria relativo ao ICMS da energia elétrica consumida exclusivamente por unidades operacionais.

Após análise dos laudos apresentados pelo Contribuinte, concluiu o Fisco que como a Autuada não apresentou laudos de energia elétrica adequados, identificando o consumo de cada aparelho, aplicar-se-ia o arbitramento, previsto no art. 51, inciso VI, da Lei 6.763/75 e no § 4º do art. 54 do RICMS/02.

Em razão da ausência de laudo adequado, o Fisco adotou como parâmetro a análise do comunicado de aproveitamento de crédito extemporâneo, datado de 09/07/19, SIGED 00037599.1191.2019, expediente CAFT 1041903 (Anexos 11 e 12).

O referido comunicado se refere ao crédito extemporâneo de ICMS relativo ao período de janeiro a dezembro de 2015 (*vide* Anexo 11), sendo acompanhado da planilha denominada “Crédito Extemporâneo do ICMS sobre Energia Elétrica”, no qual identifica-se a modalidade de consumo, se operacional ou administrativo.

Em seguida, realizou-se o confronto das notas fiscais emitidas pelos fornecedores de energia relacionados no pedido de creditamento extemporâneo com a escrituração que contém o crédito aproveitado (aba “NF x Escrit”), tendo chegado ao percentual médio de 0,90692602 (Anexo 12), o qual foi utilizado para apuração do crédito admitido, em conjunto com o percentual apurado entre as prestações tributadas e prestações totais, o qual será tratado posteriormente.

A Impugnante, em sua defesa, alega que, conforme dispõe o art. 148 do CTN, o arbitramento somente seria permitido nas hipóteses em que “*sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos*

expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado”, o que entende que não seria o caso dos autos.

Alega que, dentre os documentos exigidos pelo Fisco, destacam-se os *“laudos técnicos de energia elétrica de cada unidade consumidora equiparada a industrial”*, que teriam sido devidamente fornecidos pela empresa (Doc. 06), sem qualquer contestação por parte da Fiscalização quanto à sua validade e completude.

Sustenta que no relatório fiscal que acompanha a autuação, a Fiscalização argumenta que *“os documentos apresentados pela empresa não possuem características próprias de laudos de energia elétrica, uma vez que não especificam percentuais relacionados ao consumo dos equipamentos”*.

Questiona tal afirmativa, dizendo que *“pode a fiscalização alegar não se tratar de laudo de energia elétrica um laudo elaborado por engenheiros elétricos, em nome de empresa de engenharia, com a finalidade de demonstrar o emprego da energia elétrica nas operações de telecomunicação?”*.

Alega que, além de adotar o arbitramento sem qualquer motivação ou fundamento para tal, a Fiscalização pretenderia, com o genérico argumento de que não haveria encontrado outro meio de realizar o arbitramento, adotar método de cálculo da base tributável sem qualquer previsão legal ou regulamentar.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Da leitura do Relatório Fiscal Complementar, verifica-se que o Contribuinte foi intimado a apresentar laudos técnicos de energia elétrica das unidades consumidoras equiparadas a industrial, em especial daquelas mencionadas em comunicado de crédito extemporâneo, datado de 09/07/19.

Em resposta, a Autuada apresentou dois documentos que entende serem laudos de energia elétrica e informou, na oportunidade, que o STJ, no REsp 1.201.635/MG, teria reconhecido o direito ao crédito de energia elétrica adquirida para prestação de serviço de telecomunicação, justificando os valores referentes ao crédito extemporâneo, conforme comunicado de 09/07/19, uma vez que **100% (cem por cento)** do crédito relativo ao ICMS da energia elétrica seria consumido exclusivamente por unidades operacionais.

Por seu turno, destaca o Fisco que a decisão do STJ mencionaria haver compreensão de que as operadoras de telefonia se equiparariam a indústria e, em vista da energia elétrica ser um insumo essencial para a atividade, logicamente, haveria direito ao crédito do ICMS incidente sobre a energia elétrica. Porém, não se mencionaria em tal decisão judicial o percentual de aproveitamento.

Aduz o Fisco que na atividade industrial a energia elétrica consumida não seria totalmente utilizada na produção de produtos, o mesmo ocorrendo na atividade de telecomunicações.

Destaca que o crédito do imposto estaria diretamente relacionado à produção industrial. Somado a isso, embora a Impugnante entenda não haver uma norma específica, como a exigência de laudos de energia, necessária seria a

comprovação da utilização no processo industrial, tal como previsto em lei, daí o laudo se imporia para esta tarefa.

Da análise dos laudos apresentados pelo Contribuinte, cabe trazer os seguintes destaques feitos pelo Fisco sobre eles, os quais embasaram a desconsideração destes para aproveitamento do crédito de ICMS, ao entendimento de que eles não seriam hábeis para comprovar a efetiva utilização da energia elétrica em atividade equiparada a industrial:

Relatório Fiscal

Um laudo de energia elétrica deveria mostrar quais equipamentos são utilizados no processo de serviço de telecomunicação, o consumo destes equipamentos, as perdas ocorridas nestes equipamentos, etc., o que não é especificado nos documentos apresentados pela empresa.

Veja-se o documento “LAUDO CLARO MG_2016_UNIDADES CONSUMIDORAS_102008 a 102013.pdf” (dividido em duas partes devido ao seu tamanho).

(...)

Na página 39, do laudo, cita que entre as funções básicas de uma CCC (Central de Comutação e Controle) está a de prover a tarifação das chamadas, o que não é serviço de telecomunicação, mas administrativo. Os equipamentos responsáveis pela mensuração de chamadas e encaminhamento para o setor de cobrança deveriam ser excluídos do cômputo da energia elétrica, posto ser atividade administrativa.

Já na página 60, quando mostra a planta interna, são mostradas iluminação e tomadas, que não participam do processo de telecomunicação, são apenas de uso e consumo. Também, nota-se local de instalação de equipamentos de outras operadoras e, no caso, consumindo energia, não podem ser atribuídos à Claro S/A. Isto é, o consumo de energia destes equipamentos não é transformado em ondas eletromagnéticas pela Claro, não havendo direito ao crédito pelo consumo destes equipamentos de terceiros.

Da mesma forma, equipamentos de refrigeração do ambiente também não deveriam constar do cômputo de energia elétrica industrial.

Normalmente, as operadoras de telecomunicação cobram pela instalação de equipamentos de terceiros, não apenas de outras operadoras, como no caso de instalação de CDN (“content delivery network”), equipamentos de provedores de conteúdo.

Naturalmente, a energia elétrica consumida pelos terceiros já está incluída no preço da disponibilização do espaço de instalação.

Veja-se ainda o arquivo do Anexo 1 (Documentos AIAF), que contém dados contábeis, utilizando o termo “site” como filtro da coluna NOME_CONTA. “Site” é o local onde são instalados equipamentos de telecomunicação, usualmente em edificações altas.

Nos chamados “sites greenfield”, em que também constam edificações altas para instalação de equipamentos de telecomunicação, as normas de aviação civil exigem (de qualquer edificação alta) a instalação de lâmpadas consumidoras de energia que não guardam relação com o serviço de telecomunicação.

Na página 152 esclarece tratar-se de perícia técnica administrativa e considera que a energia elétrica é exceção ao princípio do crédito físico, o que não corresponde à realidade.

O outro documento “LAUDO CLARO MG_2023_UNIDADES CONSUMIDORAS_012018 a 122022.pdf” (Documentos AIAF – Laudo 2) padece de vícios semelhantes ao anterior.

Na página 9, ao definir energia industrial, a perícia não aponta os aspectos técnicos necessários para segmentação do consumo de diversos equipamentos, incluindo a climatização ambiental. Foram identificadas imprecisões conceituais, tais como a expressão “meios necessários a realização do processo de telecomunicação, bem como a climatização”, dificultando a correlação e apuração do percentual de consumo nos equipamentos passíveis de creditamento.

(...)

(Grifou-se)

A Impugnante segue questionando a desconsideração dos denominados laudos técnicos de energia elétrica por ela apresentados, dizendo que o Fisco não teria solicitado esclarecimentos adicionais aos laudos.

Entende que os laudos apresentados seriam adequados ao objeto pretendido, uma vez que, elaborados com base em conhecimento técnico de engenharia elétrica, verificar-se-ia o consumo elétrico utilizado para promoção do serviço de telecomunicação pela Impugnante, o que, inclusive, teria sido reconhecido pelo próprio Fisco em seu relatório fiscal.

Sustenta que o laudo, elaborado pela AFAG Engenharia Ltda., teria sido embasado por conhecimento técnico de engenharia elétrica e por perícias realizadas diretamente nas unidades consumidoras, por meio das demonstradas diligências *in loco*, e conclui que o índice de apropriação do ICMS a ser aplicado seria de 100% (cem por cento), conforme pág. 368 dos autos. Questiona se poderia a Fiscalização, sem qualquer informação técnica adicional, afirmar o contrário.

Argumenta que tratar-se-ia de simples descontentamento da Fiscalização com o resultado técnico obtido, por não admitir que a conclusão do laudo de engenharia seja pelo creditamento integral dos valores, sem, contudo, observar que a empresa teria realizado o creditamento de ICMS apenas para as suas unidades exclusivamente prestadoras de serviços de telecomunicação (i.e., unidades operacionais), de modo a não creditar qualquer valor nas unidades em que há prestação de serviços administrativos.

Destaca que o segundo laudo, elaborado pela KPMG (Doc. 09), também apresentaria todos os requisitos necessários para a comprovação daquilo que alega, inclusive com a devida anotação de responsabilidade técnica no Conselho Regional de Engenharia e Agronomia, o que evidenciaria o caráter técnico do laudo apresentado. O citado laudo, inclusive, na contramão do afirmado pela Fiscalização, analisaria os equipamentos presentes nos mais de dois mil *sites* operacionais do Grupo Claro S.A., concluindo que seriam, todos eles, destinados unicamente à realização das atividades de telecomunicação.

O Fisco, por sua vez, afirma que as respostas da Impugnante não esclareceriam o motivo do aproveitamento parcial do crédito em 2015 e, posteriormente, o aproveitamento integral dos créditos destacados em suas notas fiscais de aquisição de energia elétrica, inclusive referentes ao período de 2015, apropriados extemporaneamente.

Afirma que a Impugnante apresentou “*apenas documentos opinativos, de empresas de consultoria, para o período de 2016, ambos inclusive com opinião de que o crédito de energia elétrica seria um crédito financeiro. Algo fora do escopo de um engenheiro eletricista ou aspectos industriais*”. E, ainda, que, os “*próprios documentos elencarem equipamentos consumidores de energia para uso e consumo, como lâmpadas e sinaleiros (exigidos pela ANAC), por exemplo, bem como a existência de outros equipamentos, pertencentes a terceiros, em nenhum momento apresentando o consumo destes equipamentos*”.

Para firmar seu entendimento, sobre as características de um laudo adequado à apuração do índice de creditamento, o Fisco traz, em sede de manifestação fiscal, laudo de energia elétrica, elaborado para uma empresa que utiliza o compartilhamento da infraestrutura (locais) de outra empresa, oriundo do e-PTA nº 01.003493157-51, relativo a aproveitamento indevido de crédito de ICMS, lançado no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente CIAP, proveniente da aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento, do mesmo Sujeito Passivo.

Expõe o Fisco que tal laudo faria corretamente a separação da energia consumida exclusivamente pela contratante do laudo e as demais empresas que se utilizam do mesmo imóvel.

Traz daquele e-PTA as considerações sobre equipamentos de ar-condicionado, concluindo que *“a energia elétrica consumida por estes equipamentos deve ser considerada como de uso e consumo”*.

Destaca que, no Anexo 1 do Laudo, constaria a relação dos equipamentos, com a sua potência, exclusivamente pertencente à contratante do laudo.

Aduz o Fisco que *“a apresentação de documentos meramente opinativos, como os ‘laudos’ apresentados após intimação, para períodos de 2016 em diante, não contribuem para elucidação da questão, não merecendo fé o direito ao crédito integral, haja vista os próprios documentos elencarem equipamentos consumidores de energia para uso e consumo, como lâmpadas e sinaleiros (exigidos pela ANAC), por exemplo, bem como a existência de outros equipamentos, pertencentes a terceiros, em nenhum momento apresentando o consumo destes equipamentos”*.

Aduz que se esperaria de um laudo de consumo de energia elétrica a enumeração de equipamentos consumidores, tal como apresentado no laudo anexo à Manifestação Fiscal. Conclui, assim, que, o arbitramento se imporia, contrariamente ao alegado pela Impugnante.

Por outro lado, discorda a Impugnante, afirmando que haveria má compreensão do Fisco da peculiaridade do laudo por ele apresentado, e desconsiderando que parte das exigências postas não seria atendida nem mesmo pelo referido laudo “modelo”.

Alega que o laudo apresentado pelo Fisco como “modelo” partiria da realidade fática – que orienta toda a sua elaboração – de impossibilidade de separação da energia elétrica consumida de forma compartilhada pela contratante do laudo e pelas outras empresas que utilizam a mesma estação. Tal situação não se diferiria dos laudos apresentados pela Impugnante, por considerar parte da energia elétrica consumida como alheia ao processo de prestação dos serviços de telecomunicação.

Afirma a Impugnante que tal cenário seria substancialmente diferente daquele analisado pelos laudos apresentados, não havendo como se comparar situações diametralmente diferentes.

Com razão o Fisco.

Ao contrário do sustentado pela Defesa, os laudos apresentados que atestam o direito ao crédito do ICMS relativo à entrada de energia elétrica pela Impugnante, prestadora de serviços de telecomunicações, em sua totalidade, não se prestam a sustentar o referido crédito.

Conforme se verifica da análise realizada pelo Fisco sobre os laudos apresentados, nas análises realizadas pelos *experts*, foram consideradas todas as atividades exercidas naquele estabelecimento (considerado exclusivamente operacional) como passíveis de creditamento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica, admitindo-se que as atividades administrativas, de climatização,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

iluminação, equipamentos de terceiros, dentre outros, comporiam a atividade operacional (de telecomunicação), o que não se pode acatar, em face do que dispõe a legislação que regula a matéria.

Conforme dispõe o inciso II do § 4º do art. 66 c/c o § 5º do art. 70, ambos do RICMS/02, somente gera direito a crédito para abatimento do imposto incidente nas operações e prestações o ICMS correspondente à entrada de energia elétrica consumida no processo de industrialização (e na atividade de prestação de serviços de telecomunicação, como reconhecido pelo STJ, por ser equiparada a industrial). Confira-se:

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

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

(...)

II - **que for consumida no processo de industrialização;**

(...)

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

§ 5º Não gera direito a crédito a entrada de bens destinados ao emprego **em atividade diversa** de operação relativa à circulação de mercadoria **ou de prestação de serviço** de transporte, interestadual ou intermunicipal, **ou de comunicação**, ainda que desenvolvida paralelamente à atividade tributada.

(...)

(Destacou-se)

Destaque-se, ainda, que nos laudos apresentados não foram especificados os percentuais relacionados ao consumo por equipamentos, como anotado pelo Fisco.

Cabe ressaltar que a própria Autuada, em 2015, separava a modalidade de consumo em “operacional” e “administrativo” (numa mesma unidade/estabelecimento), conforme se verifica na planilha anexa ao Comunicado de Crédito Extemporâneo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Anexo 12), tendo alterado seu entendimento e realizado o crédito extemporâneo também em relação à parcela que corresponde à atividade administrativa.

Verifica-se, portanto, que, como os laudos apresentados não contiveram a estratificação do consumo por equipamentos e/ou atividades desenvolvidas pela Autuada, não restou outra opção ao Fisco, senão adotar o arbitramento do percentual de utilização da energia elétrica na atividade fim da Impugnante, em consonância com o que dispõe a Lei nº 6.763/75 e o RICMS/02, vigente no período autuado.

Assim determina o art. 51, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, citado pelas partes:

Lei nº 6.763/75

Art. 51. O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé a declaração, o esclarecimento prestado ou o documento expedido pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

(...)

Idêntica redação tem o art. 53, inciso VI, do RICMS/02, complementado pelo art. 54 do mesmo diploma legal, que elenca os parâmetros para o arbitramento:

RICMS/02

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

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

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

(...)

§ 2º O valor arbitrado pelo Fisco poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante exibição de documentos que comprovem suas alegações.

(...)

§ 4º Na impossibilidade de aplicação dos valores previstos no caput deste artigo será adotado o valor que mais se aproximar dos referidos parâmetros.

(Destacou-se)

Assim sendo, o índice apurado no Anexo 12 (média do ano de 2015) se adequa ao disposto no § 4º do art. 54 do RICMS/02, acima transcrito.

Como destacado pelo Fisco, sobre o “Laudo V-Tal” (juntado à Manifestação Fiscal), *“em nenhum momento o Fisco alegou que a energia elétrica consumida é alheia ao serviço de telecomunicação, apenas reforçando o que consta do próprio laudo da Autuada, que menciona que parte dos “containers” ou outros imóveis utilizados pela Autuada é reservada aos equipamentos de outras operadoras. Isto é, no laudo da Autuada, não há separação entre energia consumida pela Autuada e por outras empresas. A autuada pretende o crédito do consumo de energia utilizada por outras empresas, o que é inadmissível”*.

No tocante ao argumento da Impugnante dizendo que não haveria a particularidade fática de impossibilidade de separação da energia elétrica consumida pela Autuada e por outras empresas (visto que a Claro S/A não dividiria suas infraestruturas ou, quando o faz, seria possível a completa segregação da energia consumida), este contraria os próprios laudos por ela apresentados.

Destaque-se que no Laudo 1 há clara menção à reserva de espaço para equipamentos de terceiros e se apresenta um único medidor. (ver págs. 247, 352, 372, 354, 374, 377, 394, 419, 424, 442, 444 e 445).

Conclui-se, portanto, que os laudos apresentados pela Impugnante não são adequados a sustentar o aproveitamento de crédito de ICMS relativo às entradas de energia elétrica, como pretendido pela Autuada.

No tocante às demais discussões suscitadas entre o Fisco e o Contribuinte em relação ao denominado Laudo V-Tal (incluído pelo Fisco na Manifestação Fiscal), acerca dos equipamentos de ar-condicionado, estas melhor se enquadram na discussão do e-PTA nº 01.003493157-51, relativo ao aproveitamento indevido de crédito de ICMS, lançados no CIAP, provenientes da aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento, e não serão aqui analisadas.

Após a apuração do índice de aproveitamento dos créditos de energia elétrica, acima descrito, que se refere à parcela correspondente à atividade-fim do Contribuinte (prestação de serviço de telecomunicação), o Fisco também procedeu à apuração do percentual relativo à parcela que corresponde às prestações tributadas em relação às prestações totais, uma vez que é vedado o aproveitamento do crédito do imposto relativo à entrada de energia elétrica utilizada na prestação subsequente não tributada ou isenta, consoante os arts. 31, inciso II, e 32, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Alega a Impugnante que *“o método utilizado, baseado na proporção dos valores das prestações dos serviços, encontra previsão normativa apenas para o crédito de ICMS relativamente aos bens destinados ao ativo permanente e não pode ser aplicado por analogia, como pretende a Fiscalização, sem qualquer respaldo legal ou regulamentar”*.

Aduz que as disposições da Lei Complementar nº 87/96 (art. 20, § 5º) e do RICMS/02 (art. 66, § 3º), vigente à época, seriam expressas em dispor sobre o método do cálculo de estorno (proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não

tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período) e a obrigação acessória exigível (livro CIAP) apenas com relação aos créditos oriundos de bens destinados a ativo permanente.

Destaca que *“para o crédito de energia elétrica não há nem na legislação complementar, nem no regulamento mineiro – como sequer poderia –, qualquer disposição sobre o método a ser adotado e a obrigação acessória exigível”*.

Discorre sobre a não cumulatividade do imposto, disposta no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, e sobre as discussões sobre o crédito financeiro e o crédito físico, pontuando que a posição que prevalece na jurisprudência seria a do crédito físico, ou seja, pela qual a Constituição *“somente permite o abatimento do imposto suportado na aquisição de matérias primas e bens intermediários consumidos no processo industrial”*.

Aduz que, nesse sentido, o art. 33, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 66, inciso III e § 4º, inciso II, do RICMS/02 restringiriam o direito de crédito de ICMS sobre a entrada de energia elétrica à hipótese em que a energia elétrica é *“consumida no processo de industrialização”*.

Sustenta que esse crédito sempre teria sido reconhecido aos industriais e apenas com relação à energia empregada no *“processo de industrialização”* – o que excluiria a energia utilizada nas áreas administrativas.

Assevera que as empresas de telecomunicações teriam sido equiparadas às indústrias, com supedâneo no Decreto nº 640/62, e, assim, à possibilidade de compensação do ICMS incidente sobre a energia elétrica adquirida, conforme o Tema 541 do STJ, que fixou a seguinte tese em sede de Recursos Repetitivos: *“O ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação de serviços”*.

Aduz que teria passado a apropriar o crédito do ICMS pela energia elétrica adquirida, com relação à parcela empregada em seus estabelecimentos operacionais, observando a condição imposta pelo art. 33, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96.

Entretanto, não cabe razão à Defesa.

De acordo com o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal), o contribuinte do imposto tem direito a compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

No entanto, a própria Constituição Federal estabelece que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, *“não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”* e *“acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”* (art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”). Confirma-se:

Constituição Federal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

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

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

(...)

À luz do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, os créditos relativos às operações e prestações subsequentes não tributadas, assim entendida qualquer operação/prestação fora do campo de incidência do imposto estadual, devem ser estornados, anulados, não havendo que se cogitar, por isso, em violação ao princípio da não cumulatividade.

Cabe esclarecer que não há que se falar que o método de cálculo para o estorno do crédito do ICMS adotado pelo Fisco, considerando a proporção de operações de saídas ou das prestações isentas/não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período, não estaria de acordo com o art. 20, § 5º, da Lei Complementar nº 87/96 e com o art. 66, § 3º, do RICMS/02 (vigente à época), por se aplicar exclusivamente aos créditos oriundos de bens destinados a ativo permanente.

Ao tema em discussão aplica-se o disposto no art. 20, § 3º, inciso III, e no art. 21, inciso I, ambos da Lei Complementar nº 87/96, que assim dispõem:

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

(...)

(Grifou-se)

Equivocado o entendimento da Impugnante quanto à correção do seu procedimento de creditamento, o que estaria de acordo com o art. 33, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96, que no seu entender estabelece como única condição para o creditamento da energia elétrica o seu emprego em processo de industrialização.

Mediante uma interpretação sistemática da legislação que rege o creditamento do imposto, há que observar que a legislação mineira, acompanhando a regra constitucional, determina o estorno do crédito de ICMS decorrente da entrada de mercadoria que for objeto de saída/prestação subsequente isenta, não tributada ou realizada com redução da base de cálculo, a teor da regra contida nos arts. 31, incisos II, e 32, incisos II e IV, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 71, incisos I e IV, do RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou **nas prestações subsequentes**:

(...)

II - o imposto relativo à operação **ou à prestação**, quando a operação ou a prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, **inclusive a utilizada** na produção, **na geração** ou na extração, **estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência**, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

(...)

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

(...)

II - for integrado ou consumido em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

(...)

IV - for objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

(...)

RICMS/02

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

(...)

IV - vierem a ser objeto de subsequente operação ou prestação com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

(...)

(Grifou-se)

O art. 71 do RICMS/02, estabelece, portanto, a forma mediante a qual o princípio da não cumulatividade será atendido nos casos de contribuintes que tenham operações/prestações sujeitas e não sujeitas ao imposto, garantindo que essas não se confundam para efeitos de crédito.

A Impugnante sustenta que o cálculo empregado pela Fiscalização para a composição do fator de estorno seria equivocado, na medida em que teriam sido omitidas receitas no numerador e no denominador do cálculo do coeficiente de creditamento.

Alega que constaria do relatório fiscal que o cálculo do índice utilizado pela Fiscalização utilizaria como numerador “o valor total, subtraído dos valores de desconto e dos valores isentos”.

Afirma que a Fiscalização não teria apresentado para a Impugnante as receitas que compuseram o numerador e o denominador do cálculo do coeficiente de creditamento, apenas indicando que as receitas teriam sido retiradas do Convênio ICMS nº 115/03, presente no Anexo 6, a partir do qual seria possível obter os índices apresentados nos Anexos 7 a 9 do Auto de Infração.

Alega que a Fiscalização “não subtraiu do numerador apenas os valores de desconto e isentos, mas também desconsiderou as operações lançadas na coluna ‘VLROUTRAS’ do Anexo 6. Ou seja, o Fisco estadual incluiu indevidamente no total de

operações isentas ou não tributadas no período hipóteses que, na verdade, são sujeitas à tributação”, resultando em redução do numerador e, consequentemente, redução da fração do crédito a ser aproveitado pela Impugnante.

Aduz que, como consta do relatório fiscal, a apuração do índice utilizado pela Fiscalização teria sido feita com base nos arquivos do Convênio ICMS nº 115/03 da Impugnante, no qual, além do destaque dos valores totais de cada serviço de comunicação prestado, também haveria campos específicos para indicação dos valores de desconto, valores isentos e valores “outros”, sendo que neste se registrariam as operações ou prestações beneficiadas por diferimento ou suspensão do ICMS, geralmente referentes às receitas recebidas pela Impugnante a título de interconexão de redes.

Afirma que, assim, no campo “VLROUTRAS”, indicado no Anexo 6, estariam registrados os valores beneficiados por diferimento ou suspensão do ICMS, e não as prestações isentas, não tributadas ou com desconto. Assim, embora ainda não tenha havido a incidência do tributo sobre tais prestações, em razão do diferimento do ICMS, tratar-se-ia de serviço de telecomunicação sujeito à incidência do ICMS, de modo que seu valor deveria ser incluído no numerador para composição do fator do estorno.

Em razão das alegações acima, o Fisco intimou a Impugnante a: i) apresentar quais os serviços estariam ao abrigo do diferimento ou suspensão do imposto, com notas fiscais exemplificativas; ii) demonstrar quais serviços de telecomunicação em suas notas fiscais/faturas estariam ao abrigo do diferimento ou suspensão do imposto, no período de 01/07/19 a 31/12/19; e iii) preencher planilha com o Código Fiscal de Operações e de Prestações (CFOP) aplicável ao serviço, a base legal que determina suspensão ou diferimento do imposto relacionado ao serviço, bem como a explicação do serviço.

A Impugnante apresentou a planilha identificada como “Doc. 03 - Resposta à intimação”.

Mediante a análise das informações prestadas pela Impugnante, o Fisco promoveu a reformulação do lançamento para adequar o percentual entre prestações tributadas e prestações totais, conforme o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 1.666/1.669.

Esclarece o Fisco que se observou na planilha preenchida pela Impugnante (Anexo 16) que alguns itens não são serviços de telecomunicação, como itens financeiros (“CFOP 0”), um item relativo à coleção de *e-books*, que estaria no campo da imunidade do ICMS, e outro item relacionado a serviço de valor adicionado, que também não é serviço de telecomunicação ou de comunicação, embora a Autuada lance CFOPs relativos aos serviços. Também constam serviços ao abrigo da isenção e não do diferimento, não havendo qualquer serviço ao abrigo da suspensão do imposto.

Dessa forma, procedeu-se a elaboração de outros sumários (Anexos 17 e 18), acrescentando o CFOP e a classificação do item (tabela do item 11.5 do Anexo Único do Convênio ICMS 115/03) como mais adequado à apuração do índice entre prestações tributadas e prestações totais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Realizou-se, ainda, análise dos registros D695 e D696 da EFD, no tocante aos Códigos de Situação Tributária (CST_ICMS – tabela do item 4.3.1 do Guia Prático EFD_ICMS/IPI)), procedendo-se a ajustes nos sumários, conforme a situação encontrada. Assim, se um determinado serviço é diferido, mas foi lançado na coluna relacionada a isenções, há um reposicionamento na coluna “Outros” nos sumários de arquivos de notas fiscais, e vice-versa, quando prestações isentas são lançadas na coluna “Outros”.

Destaca o Fisco que, como já efetuado anteriormente, nos novos sumários são excluídas as prestações referentes às unidades da antiga NET (TV e internet a cabo), posto que a Autuada não aproveita crédito da energia elétrica consumida nessas unidades, bem como os itens com classificação iniciada por 8 – cobranças, que não são serviços de telecomunicação.

Após cientificada da reformulação do lançamento, a Impugnante alega que, embora tenha reconhecido a *“incorreção no cálculo do índice entre prestações tributadas e prestações totais”*, a Fiscalização não teria logrado êxito em corrigi-la totalmente.

Afirma que o Fisco teria desconsiderado, imotivadamente, parte das informações prestadas pela Impugnante em sua resposta à intimação, sobre a prestação “SERVIÇO 0800 VIA EMBRATEL”, que tratar-se-ia de hipótese de diferimento por previsão expressa das Cláusulas Primeira e Quarta do Convênio ICMS nº 17/13, uma vez que tais serviços teriam sido prestados a operadoras que fazem parte do Ato Cotepe nº 13/13, os quais entende que deveriam ser reincluídos no campo “VL_OUTROS”, para recálculo do índice de creditamento.

Diante desse argumento, o Fisco, mais uma vez, fez uma análise dos documentos/argumentos apresentados pela Defesa e constatou que o “SERVIÇO 0800 VIA EMBRATEL” (código do serviço EFCDSW77) estava lançado como isento/não tributado para todo o período após 2017, havendo parte do serviço lançado em “Outros”, apenas para o período após março de 2019 e, ainda, que este serviço revela prestações a órgãos governamentais, bem como para a Telefônica Brasil S/A, empresa constante do Ato COTEPE nº 13/13.

Em razão dessas observações, o Fisco intimou a Impugnante a esclarecer e complementar as informações relativamente ao “SERVICO 0800 VIA EMBRATEL”, mediante a apresentação de faturas emitidas, que incluam as notas fiscais, contra Telefônica Brasil S/A, em fevereiro e março de 2019; de documentos previstos na Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 17/13 relativos às prestações de serviço; e de indicação do motivo do lançamento como “isentas/não tributadas” para notas fiscais emitidas contra a Telefônica Brasil S/A, antes de março de 2019.

A Impugnante comparece aos autos e apresenta as faturas e os contratos da Telefônica S/A, os quais são analisados pelo Fisco, resultando no acatamento do argumento de que tais prestações se enquadram como diferidas e não isentas, sendo, por isso, mais uma vez reformulado o lançamento (Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 2.638/2.639).

Após análise dos arquivos que compõem a reformulação do lançamento, a Impugnante aponta supostos erros nos cálculos, afirmando que “ao reformular o ‘sumário de notas fiscais’ (Anexo 36 do novo Termo de Reformulação) – por meio do qual se demonstra o cálculo dos índices de creditamento –, a Fiscalização manteve a classificação dos ‘SERVIÇOS 0800 VIA EMBRATEL’ como operações isentas/não tributadas”. Ademais, copia trecho do referido anexo que entende demonstrar sua afirmativa.

Entretanto, não cabe razão à Defesa, conforme se verá.

Como informado no Relatório Fiscal Complementar (item h4), para a apuração do índice de prestações tributadas e prestações totais (Índice Trib), foram utilizados “sumários da **distribuição de frequência por serviço**, obtidos dos arquivos do Convênio ICMS 115/03, conforme Anexo 6” (destacou-se). Informa, ainda, que foram excluídos os serviços em que não há aproveitamento de crédito (códigos que contém NET) e que o índice é apurado pela divisão do valor total menos descontos e isentos e o valor total, tal como previsto na legislação.

Dessa forma, tem-se a seguinte equação:

$$\text{VlrTotal} = \text{Desconto} + \text{BC} + \text{Vlr_Isentas e Não Tributadas} + \text{VlrOutros}$$

O que fez a Fiscalização:

$$\frac{(\text{VlrTotal} - \text{Desconto} - \text{Vlr_Isentas e Não Tributadas})}{\text{VlrTotal}}$$

Desse modo, o numerador é exatamente “BC + VlrOutros”, isto é, os valores tributáveis e o denominador do valor total das prestações.

Pontua o Fisco que não há no serviço de comunicação/telecomunicação prestação com suspensão do imposto, sendo que, caso existente, deveria ter os valores excluídos do cálculo, tanto do numerador quanto do denominador.

Assim, afasta-se o argumento de que o Fisco não teria apresentado as receitas que compuseram o numerador e o denominador do cálculo do coeficiente de creditamento.

Em relação às prestações diferidas que se encontravam lançadas no campo “Outros” do arquivo transmitido pela Impugnante, o Fisco fez uma análise por CFOP e por CST, conforme bem detalhado no Termo de Reformulação de Lançamento, não tendo a Impugnante apontado nenhum erro decorrente dessa análise.

A discordância entre as partes se limitou à classificação da parte residual do item “SERVIÇO 0800 VIA EMBRATEL”, o qual a Impugnante entende que deveria ser considerado como diferido e a Fiscalização manteve a classificação como prestação isenta/não tributada.

Transcreve-se, por oportuno, os fundamentos apresentados pelo Fisco, em sede de manifestação fiscal sobre o tema:

Manifestação Fiscal

Com relação ao “SERVIÇO 0800 VIA EMBRATEL”, seus argumentos também não procedem.

Anteriormente, houve reclamação da Impugnante quanto à reclassificação de valores lançados na coluna Outros para a coluna de isentas/não tributadas de valores sujeitos ao diferimento do ICMS. Isto foi reconhecido na segunda reformulação, retornando os valores para a coluna correta e recalculando o índice.

Agora, aparentemente, a Impugnante pretende que todo o “SERVIÇO 0800 VIA EMBRATEL”, mesmo quando lançado pela própria Autuada como serviço isento/não tributado deveria ser considerado como tributável para apuração do índice.

Ora, para o serviço 0800, o item 25 do Anexo IV do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto 43.080/02, estabelece uma redução de base de cálculo, **isto é, parte é tributada e parte é isenta.**

Sendo prestação de serviço de telecomunicação, não havendo impedimento de ser prestado a órgão da Administração Pública, haverá isenção do imposto, conforme preceitua o item 83 do Anexo I do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto 43.080/02.

Desta forma, não se vislumbra a ocorrência do diferimento, caso fortuito como o apurado, havendo na verdade, neste caso, utilização de meio de rede da Autuada por outra operadora, ambas contempladas no Ato COTEPE 13/13. A Autuada lançou corretamente valores com redução de base de cálculo, isenção e outras, sujeitas ao diferimento, a nova reformulação apenas acatando este fato, não sendo lícita a pretensão da Impugnante em considerar os lançamentos isentos, corretos, como diferidos.

(...)

(Grifou-se e destacou-se)

A Impugnante insiste dizendo que a Fiscalização diverge inclusive do que já teria sido expressamente reconhecido pelo próprio Fisco, que teria concordado com a posição da Impugnante, reconhecendo que a classificação como isento teria decorrido de meras incorreções nos arquivos originalmente transmitidos pela Autuada.

Entretanto, esse argumento não merece prosperar.

Como demonstrado pelo Fisco, no quadro colacionado às págs. 2.835/2.836 dos autos, nem todas as notas fiscais do código EFCDSW77 (“SERVIÇO 0800 VIA EMBRATEL”) são direcionadas à Telefônica Brasil, ao contrário, a maioria se destina a órgão público, atraindo a figura da isenção.

Nota-se que a Impugnante utiliza como fundamento para seu argumento a afirmativa do Fisco constante do Termo de Reformulação em que, ao analisar “as

faturas solicitadas e o contrato entre a Claro S/A e a Telefônica Brasil S/A”, concluiu que “não se vislumbra qualquer diferença, ambas mencionando o diferimento e não isenção, revelando, novamente, incorreções nos arquivos transmitidos pela Autuada” (destacou-se).

Entretanto, o Fisco deixou bem claro, tanto no referido termo quanto na intimação que solicitou os documentos da Telefônica (faturas e notas fiscais), que a incorreta classificação do serviço como diferido somente ocorreu no período de março de 2019 e que as prestações incorretamente lançadas como isentas se referiam à Telefônica Brasil S/A.

Destaca o Fisco que o que pretende a Impugnante é que seja considerado para o “SERVIÇO 0800 VIA EMBRATEL”, como se todas as notas fiscais tivessem sido emitidas contra a Telefônica, o que não é verdade.

Observa que o período de fevereiro de 2019, em que as notas fiscais contra a Telefônica foram lançadas, incorretamente, como isentas, não fazem parte da autuação. Além disso, pontua que, após fevereiro de 2019, que abarca o período autuado, verifica-se que as notas fiscais estão corretas, lançando isenta quando isenta e valor “outros” quando diferidas.

Portanto, tendo o Fisco efetuado todas as correções pertinentes, não merece reparo o trabalho fiscal no tocante à apuração do índice de creditamento.

Noutra toada, alega a Impugnante que a Fiscalização, ao proceder com a reclassificação das prestações no bojo da reformulação do lançamento, teria obtido novos “índices trib.” para todos os períodos autuados, os quais foram resumidos no Anexo 20, referente ao Termo de Reformulação. No entanto, os referidos índices não teriam sido devidamente observados pelo Fisco mineiro.

Cita como exemplo o mês de julho de 2019, em que teriam sido considerados três índices diferentes de apuração (*vide* Anexos 20 e 23).

Responde o Fisco que *“a apropriação do crédito ocorre em sua escrita fiscal, havendo, para um mesmo período de apuração do crédito, fatos geradores de épocas distintas. Observe-se que, na reprodução de parte da planilha do Anexo 23 do Termo de Reformulação, a Impugnante selecionou um único período de apuração (data entrada saída de julho/2019). Como os fatos geradores (data emissão) são de outro período os índices devem ser diferentes. A energia elétrica não foi consumida apenas no período de apuração, daí a aplicação de diferentes índices, para diferentes fatos geradores”*.

Observa-se que a Impugnante se equivoca.

A planilha transcrita pela Impugnante se refere ao período de apuração de julho de 2019 (planilha Excel “Apuração 2019”, anexa ao 1º Termo de Reformulação – Anexo 23), na qual constam duas colunas com informação de datas. A apuração considera a coluna “data de emissão”, relativa ao Registro C-500 (notas fiscais de entrada de energia elétrica), enquanto a Impugnante filtrou a coluna “data entrada saída”.

Portanto, constata-se que não há aplicação de vários índices de aproveitamento de crédito em um mesmo período de apuração, como alegado pela Impugnante.

No tocante à alegação, em sede de aditamento à impugnação, de que “*em que pese a aparente correição das conclusões alcançadas pelo Termo de Reformulação (doc. nº 02, cit.), é certo que (i) o Ilmo. Auditor Fiscal não procedeu com a redução do valor de (...) apurado*”, cabe esclarecer que o valor foi corretamente decotado da autuação, ocorrendo erro apenas no texto do Termo de Reformulação do Lançamento.

Cabe registrar que, em face desse questionamento da Defesa, foram incluídos, às págs. 2.713/2.761 dos autos, os Demonstrativos de Crédito Tributário relativos às reformulações do lançamento, o Histórico de Extinção do Crédito Tributário, bem como o 2º Termo de Reformulação do Lançamento, corrigindo o valor informado de crédito tributário remanescente, em total conformidade com o crédito tributário reformulado.

Foi, ainda, incluída a planilha Excel “Errata – Reformulação do Anexo 3”, contendo o Demonstrativo do Crédito Tributário Consolidado.

Diante do exposto, corretas as exigências fiscais remanescentes de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante alega que não se poderia cominar duas multas (de revalidação e isolada) sobre o mesmo fato, sob pena de *bis in idem*.

Assevera que a multa prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) seria exigida em razão do suposto recolhimento a menor de ICMS, ao passo que a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75 teria sido exigida por “*apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária*”.

Aduz que a apropriação indevida do crédito tributário teria como consequência o recolhimento a menor de ICMS. Portanto, não haveria autonomia entre as infrações pretensamente cometidas pela Impugnante, de modo que teriam sido indevidamente aplicadas duas penalidades sobre a mesma infração.

No entanto, analisando-se a legislação que rege a matéria, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Assim dispõe o art. 53 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, da falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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.

(...)

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento indevido de crédito de ICMS), em conformidade com o disposto no inciso IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75, acima transcrito. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, relativa à apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como depreende-se da decisão proferida no âmbito da Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, ementada da seguinte forma:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.
(...)

(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, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, em razão da não observância da legislação quando da apropriação de crédito, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI, da mencionada lei.

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

Cumpre registrar que a matéria ora discutida já foi analisada no CCMG, tendo, inclusive, como sujeito passivo a Autuada, tendo sido reconhecida procedente a acusação fiscal, à unanimidade, conforme consta do Acórdão nº 23.585/20/1ª:

ACÓRDÃO Nº 23.585/20/1ª

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.001264553-66

IMPUGNAÇÃO: 40.010149654-70

IMPUGNANTE: CLARO S.A.

IE: 001011713.00-44

(...)

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA – FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL ÀS PRESTAÇÕES SUBSEQUENTES NÃO TRIBUTADAS/BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. CONSTATAÇÃO DE RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS EM RAZÃO DA FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO, PROVENIENTES DA ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA USADA NO ESTABELECIMENTO, SEM EFETUAR O ESTORNO DO CRÉDITO, CONFORME PREVISTO NOS INCISOS I E IV DO ART. 71 DO

RICMS, EM RELAÇÃO À PARCELA DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTADAS E COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS, RESPECTIVAMENTE, NO ART. 56, INCISO II E ART. 55, INCISO XXVI, TODOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

Irregularidade 2 – Divergência entre os valores lançados na DAPI e no Registro C500 do Sped Fiscal

Trata a segunda irregularidade da divergência entre os valores informados na DAPI, relativos às entradas, e os valores constantes nos registros de entrada, nos meses de julho, agosto e novembro de 2019; julho e setembro de 2020; e fevereiro, abril, agosto setembro e dezembro de 2021.

Conforme relatado pelo Fisco, o Anexo 4 demonstra os valores lançados em DAPI, verificando-se que os valores de energia elétrica divergem daqueles lançados no registro de entrada C500 da EFD, sendo, por isso, exigido o ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Depreende-se das informações constantes do campo “Base Legal/Infringências” do Relatório Fiscal Complementar que as exigências fiscais têm fundamento nas seguintes disposições legais:

Lei nº 6.763/75

Art. 25. O lançamento do imposto será feito nos documentos e nos livros fiscais, com a descrição das operações e prestações realizadas, na forma prevista em regulamento.

(...)

Art. 27. Os dados relativos ao lançamento serão fornecidos ao Fisco através de documentos conforme modelos instituídos em regulamento ou resolução do Secretário de Estado da Fazenda.

RICMS/02

Art. 127. A escrituração dos livros e documentos fiscais será feita pelo sujeito passivo, na forma estabelecida pela legislação tributária, com base nos documentos relativos às operações ou às prestações realizadas.

Art. 128. Os dados relativos à escrita fiscal do contribuinte serão fornecidos ao Fisco, mediante preenchimento e entrega da Declaração de Apuração e Informação do ICMS, modelo 1 - DAPI 1, prevista no inciso I do caput do art. 152 da Parte 1 do Anexo V, e de outros documentos instituídos para esse fim, e validação da Declaração Anual do Movimento Econômico e Fiscal - DAMEF, de que trata o caput do art. 148 da Parte 1 do Anexo V.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 08/10/2010 a 10/02/2020 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.480, de 07/10/2010:

"Art. 128. Os dados relativos à escrita fiscal do contribuinte serão fornecidos ao Fisco, mediante preenchimento e entrega da Declaração Anual do Movimento Econômico e Fiscal (DAMEF) e da Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) modelo 1, previstas no caput dos arts. 148 e 152 da Parte 1 do Anexo V, e de outros documentos instituídos para esse fim."

(...)

Art. 161-A - Para lançamento das indicações e informações nos livros fiscais exigidas na legislação tributária, o contribuinte optante ou obrigado à Escrituração Fiscal Digital - EFD observará as orientações e registros específicos contidos no Guia Prático da EFD, disponível no Portal Nacional da EFD (<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-fiscal/>), e as disposições constantes do Título II da Parte 1 do Anexo VII deste regulamento, bem como as tabelas relativas ao lançamento e apuração do ICMS estabelecidas mediante Portaria da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais - SAIF.

RICMS/02 - Anexo V

Art. 152. O contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS entregará, em relação a cada estabelecimento:

I - a Declaração de Apuração e Informação do ICMS, modelo 1 (DAPI 1), quando se tratar de empresa ou produtor rural enquadrados no regime normal de apuração do ICMS;

(...)

Art. 153. A DAPI 1 e a GIA-ST serão preenchidas com base nos lançamentos extraídos da escrita fiscal e contábil do contribuinte.

RICMS/02 - Anexo VII

Art. 44. A Escrituração Fiscal Digital compõe-se da totalidade das informações necessárias à apuração do ICMS e do IPI, bem como de outras informações de interesse do Fisco, em arquivo digital, e será utilizada pelo contribuinte para a escrituração dos seguintes livros e documentos:

I - Registro de Entradas;

(...)

(Grifou-se)

A Impugnante alega, inicialmente, que o Fisco teria desconsiderado as retificações por ela realizadas nos arquivos SPED, todas ocorridas antes do início da ação fiscal.

O Fisco, por sua vez, responde que a autuação teria sido realizada com base nas informações constantes dos SPEDs retificadores e que não haveria retificação para os períodos de julho e agosto de 2019 e de abril e julho de 2021.

Na oportunidade, intima a Autuada a apresentar as notas fiscais referentes a aquisição de energia elétrica, não registradas no Registro C500, bem como as guias de recolhimento, porventura existentes, associadas às mesmas, de todos os períodos em que se identificou divergência entre DAPI e o Registro C500.

A Impugnante apresenta a pasta denominada “Notas Energia_C100” (Doc. 03).

Informa a Autuada que a divergência apurada entre DAPI e Registro C500 da EFD diria respeito às notas de entrada de energia incentivada – modelo 55, emitidas em decorrência da liquidação no Mercado de Curto Prazo da CCEE. Assim, de acordo com o Manual da EFD, a escrituração desses documentos deveria ser realizada no Registro C100, como procedeu a Autuada.

Após análise dos documentos e argumentos apresentados, o Fisco reformulou o lançamento, informando no Termo de Reformulação de págs. 1.666/1.669 que *“verificou-se que, ao contrário de suas alegações quanto aos SPEDs retificadores, foram apresentadas notas fiscais de aquisição de energia incentivada no mercado de curto prazo da CCEE, lançadas no registro C100 de sua EFD (Doc 03)”*.

Entendeu o Fisco que restou demonstrado, assim, ***“não haver divergência entre o registro de entradas e a DAPI, não sendo aplicável a multa prevista no art. 54, IX, “a” e “b” da Lei 6.763/75”*** (destacou-se). Entretanto, entendeu que deveria permanecer a cobrança do ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei 6.763/75, uma vez não haver comprovação do recolhimento do imposto relativo às notas fiscais.

A Impugnante alega, em aditamento à Impugnação, que a segunda infração, originalmente imputada ao Contribuinte, decorreria do recolhimento a menor do ICMS *“por consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valores divergentes dos constantes no registro de entradas”*.

Destaca que o motivo do lançamento decorreria, exclusivamente, da divergência entre os valores informados em DAPI e aqueles registrados na EFD. Somado a isso, pontua que, após o cumprimento da intimação expedida pelo Fiscal Autuante, com a apresentação de documentos e esclarecimentos pela empresa, a Fiscalização teria promovido a reformulação do crédito e, na ocasião, teria atestado não haver divergência entre os valores lançados em DAPI e os escriturados em seu livro de entradas.

Entende que não subsistiria, portanto, o motivo que ensejou o lançamento, bem como que o Fisco, em evidente alteração do critério jurídico do Auto de Infração lavrado, teria entendido pela manutenção da cobrança do ICMS e da multa de

revalidação imputada, sob o **novo fundamento** de que “*não haver[ia] comprovação do recolhimento do imposto relativ[o] [às notas fiscais de aquisição de energia elétrica incentivada apresentadas pela empresa]*”.

Entende, por essa razão, que a segunda infração merece ser cancelada.

Acerca da reformulação da segunda infração, assim se manifestou o Fisco:

Manifestação Fiscal

Quanto a segunda infração, o Fisco acatou a impugnação inicial, verificando haver errado quanto aos fatos, não havendo divergência entre livros e DAPI, excluindo-se, portanto, a multa isolada correspondente.

Verifica-se, entretanto, que não há pagamento do imposto destacado nas notas fiscais de energia elétrica, emitidas pela própria Impugnante, relativas ao mercado livre de energia. Tal como antes, houve aproveitamento indevido de crédito, somente suprido pelo pagamento do imposto exigido no auto de infração, com a multa de revalidação correspondente ao atraso (fato jurídico não alterado, nem há novo fato jurídico a ser considerado).

O Fisco, ao analisar os SPEDs do período, utilizou os documentos retificados, não procedendo as alegações de que houve erro ao analisar SPEDs substituídas. O que ocorreu é que, não havendo pagamento do imposto pela aquisição de energia elétrica no mercado livre, o Fisco não vislumbrou esta atividade, concluindo, erroneamente, que as únicas aquisições de energia elétrica decorrem dos valores lançados exclusivamente no registro C500. Este é o fato.

Não há qualquer critério jurídico novo aplicado à situação. Sendo assim, não há qualquer motivo para o cancelamento do feito fiscal, não se aplicando as disposições do art. 146 do CTN.

(...)

(Grifou-se)

Observa-se que o Fisco, tendo verificado que houve erro quanto à identificação dos fatos (divergência entre a DAPI e o SPED), que ensejaram as exigências fiscais (ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada), reformulou o lançamento para exclusão da Multa Isolada e manteve a exigência do ICMS e da Multa de Revalidação, em razão de ter constatado que não houve divergência entre a DAPI e o SPED, mas que, para as notas fiscais escrituradas no Registro C100, correspondentes a entradas de energia incentivada no mercado de curto prazo da CCEE, não foi comprovado o recolhimento do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Insta esclarecer que a revisão do lançamento encontra-se prevista no art. 145 do CTN:

CTN

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(Grifou-se)

No caso em discussão, a reformulação do lançamento se deu em razão da Impugnação do Sujeito Passivo, em que informou que a divergência apurada entre DAPI e o Registro C500 da EFD diz respeito às notas de energia incentivada – modelo 55, emitidas em decorrência da liquidação no Mercado de Curto Prazo da CCEE, as quais estavam escrituradas no Registro C100 do SPED Fiscal. Portanto, em conformidade com o disposto no art. 145, inciso I, do CTN, acima transcrito.

Como o Fisco verificou que não houve divergência entre os valores lançados na DAPI e os valores lançados no SPED Fiscal, ficam afastadas as exigências fiscais decorrentes dessa acusação fiscal.

Assim sendo, caberia ao Fisco, mediante a reformulação do lançamento, alterar a acusação fiscal, de modo a descrever de forma clara e precisa a imputação fiscal, indicando de forma expressa os dispositivos legais infringidos.

Entretanto, a exigência do ICMS e da Multa de Revalidação não se encontra devidamente fundamentada na reformulação do lançamento. Não foi indicada a base legal para exigência do ICMS relativo à entrada de energia incentivada no mercado de curto prazo da CCEE, como apontado pelo Fisco na reformulação do lançamento.

Assim sendo, considerando que a acusação fiscal original que ensejou a exigência do ICMS e da Multa de Revalidação foi a divergência entre os valores informados na DAPI e os valores constantes do SPED Fiscal, e essa irregularidade foi afastada, não se pode manter as exigências fiscais.

Em face disso, afasta-se as exigências fiscais remanescentes em relação à segunda irregularidade, por não restar configurada a infringência indicada pelo Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 1.666/1.669, 2.638/2.639 e 2.713/2.761 e, ainda, para excluir as exigências remanescentes relativas à segunda irregularidade (consignar em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto -DAPI - valores divergentes dos constantes nos registros de entrada), nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Laura de Paula Lana Souza e, pela Fazenda Pública Estadual, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dra. Débora Bastos Ribeiro. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

Sala das Sessões, 14 de outubro de 2025.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Cindy Andrade Moraes
Presidente

m/D

CCMG