

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.637/08/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000155638-96
Impugnação: 40.010120975-94
Impugnante: Consórcio da Hidrelétrica de Aimorés
IE: 011177687.00-83
Proc. S. Passivo: Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel/Outro(s)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

DIFERIMENTO – ENCERRAMENTO – ENERGIA ELÉTRICA - SAÍDA DESACOBERTADA. Imputação fiscal de que a Autuada promoveu saídas de energia elétrica para empresas consorciadas sem emissão de documento fiscal, descaracterizando-se, assim, o diferimento previsto para as operações. Exigência de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II da Lei 6763/75. Entretanto, a Impugnante apresentou denúncia espontânea antes do início da ação fiscal, ensejando, assim, o cancelamento das exigências. Lançamento improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre exigências relativas à saída de mercadoria (energia elétrica) desacobertada de documento fiscal, no período de agosto de 2005 a outubro de 2006, fato constatado mediante conferência de denúncia espontânea apresentada pela Autuada, o que teria resultado na falta de recolhimento de ICMS em razão da imputação de encerramento do diferimento previsto para as operações internas. Exige-se ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do artigo 56 da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 46 a 66, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 77 a 85.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 92 a 97, opina pela improcedência do lançamento.

DECISÃO

Foi constatada, mediante conferência de denúncia espontânea apresentada pela Autuada, em 28/11/06, a transferência em operações internas e interestaduais de energia elétrica para empresas consorciadas, sem emissão de documento fiscal (obrigação acessória), no período de agosto de 2005 a outubro de 2006, cujo ICMS está sendo exigido sobre as operações internas, sob o entendimento de ter-se configurado o encerramento do diferimento previsto para tais operações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No Auto de Infração (fls. 02/04) consta infringência ao inciso II do artigo 12, Parte Geral do RICMS/02, e que a obrigação acessória foi escusada pela denúncia espontânea.

O Sujeito Passivo atuado compõe-se de um consórcio formado pela Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG e Companhia Vale do Rio Doce – CVRD, constituído para exploração da atividade de geração de energia elétrica, iniciada em agosto de 2005.

Depreende-se da documentação constante dos autos que a Impugnante, no período de agosto/2005 a outubro/2006, promoveu transferências de energia elétrica em operações internas para a CEMIG e CVRD, e interestaduais, para a CVRD/Vitória-ES, a princípio, sem emissão de documento fiscal, cujo cumprimento da obrigação acessória ocorreu em novembro/06, o que motivou a apresentação de denúncia espontânea protocolizada em 28/11/06, conforme cópia anexada às fls.10/44.

As exigências fiscais, conforme demonstrado à fl. 08 do processado, referem-se às transferências internas de energia elétrica, sob o fundamento de que estaria configurada a hipótese prevista no inciso II do artigo 12, Parte Geral do RICMS/02, que prevê o encerramento do diferimento nas saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal.

É de se notar, então, que a revisão do presente lançamento consiste em definir, em face da denúncia espontânea referente à emissão dos documentos fiscais (cumprimento da obrigação acessória), apresentada pela Impugnante antes do início da ação fiscal, se as exigências correspondentes ao cumprimento da obrigação principal nas operações em questão (pagamento do imposto) devem subsistir.

Destaca-se que tratamentos específicos, comercial e tributário, encontram-se estabelecidos para as atividades que tenham por objeto a energia elétrica, da geração até a sua entrega para o consumidor final, inclusive a transmissão e a distribuição.

O tratamento tributário dispensado às saídas de energia elétrica do estabelecimento gerador, determinado no item 37, Anexo II, prevê o diferimento do imposto na hipótese de saída do estabelecimento gerador para estabelecimentos de suas consorciadas e para empresa concessionária ou permissionária de energia elétrica.

No tocante às saídas interestaduais, aplica-se a imunidade constitucional, razão pela qual, sobre tais valores, o Fisco nada exigiu.

A defesa apresenta duas teses centrais, sendo uma no sentido de validar o procedimento da denúncia espontânea, e outra em relação à aplicabilidade da Súmula 166 do STJ.

No tocante a essa segunda tese, salienta a Impugnante que “ao se reunirem em consórcio, mantêm as consorciadas não só sua própria personalidade jurídica, como também, regra geral, continuam a responder isoladamente pelos atos que lhes couber”.

Quer dizer com isso a defesa que na hipótese não ocorreu a circulação jurídica da mercadoria, caracterizando mera transferência entre estabelecimentos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, sem razão a defesa. Conforme bem destacado pelo Fisco, escorado em lição do Professor Paulo de Barros Carvalho, “o consórcio de empresas configura-se como unidade econômica que, embora despersonalizado, é dotado de legitimidade, portanto, capaz de realizar o fato jurídico-tributário”.

Na mesma esteira o Parecer DOET/SLT nº 046/2000, em que, analisando postulação do consórcio gerenciador da Usina Hidrelétrica de Igarapava, trilhou sentido igual, de que as operações realizadas pelo consórcio aos estabelecimentos das consorciadas submetem-se ao tratamento tributário normal dispensado às operações internas e interestaduais.

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

Assim, a relevância do efetivo cumprimento da obrigação acessória concernente a tais operações evidencia-se na medida em que é por meio dos documentos fiscais que o Fisco exerce o controle sobre a atividade econômica dos contribuintes, sobretudo no que concerne ao recolhimento dos tributos.

Infere-se daí, que o encerramento do diferimento quando a operação for realizada sem documento fiscal, se justifica nos casos em que o contribuinte descumprir a obrigação acessória (emissão de documentos) de modo que fiquem prejudicados os controles do Fisco, no que tange à verificação da regularidade do lançamento e recolhimento do imposto, nas operações para as quais foram transferidos.

No entanto, não é o que ocorreu no caso em exame. Verifica-se, a partir da leitura do relatório do Auto de Infração, que o levantamento fiscal foi realizado com base nas informações fornecidas pela Impugnante por meio de auto-denúncia, ou seja, das notas fiscais por ela emitidas, ainda que extemporâneas.

Esta é, pois, a outra tese, ou seja, se a emissão extemporânea ampara e garante o *status quo ante* da operação, de forma a neutralizar o encerramento do diferimento.

Buscando socorro na doutrina e na jurisprudência praticamente nada se encontra a respeito. É que o tema diferimento ainda não ocupa espaço relevante no campo doutrinário, enquanto que do caso concreto pouco se tem visto no Poder Judiciário.

Resta, assim, para encontrar as razões de decidir, analisar a legislação tributária vigente, bem como os efeitos econômicos que a transferência do encargo produziu ou deixou de produzir junto aos destinatários.

Na parte valorativa, ao se permitir a entrega de mercadoria amparada pelo diferimento, como na hipótese dos autos, ocorre a transferência do encargo fiscal para o adquirente ou recebedor, considerando que recolherá o tributo incidente sobre as saídas subsequentes sem a parcela de crédito do imposto.

Caso o destinatário não receba a documentação no mesmo mês de recebimento da mercadoria, é possível presumir que o valor a ela correspondente não

foi incorporado ao custo, e, sendo assim, o imposto não foi recolhido por ocasião das saídas dos produtos, sobre o montante do custo recebido com amparo do diferimento.

Neste aspecto, poder-se-ia dizer que a emissão dos documentos extemporaneamente não produz os efeitos esperados em relação ao repasse do encargo tributário, razão pela qual a denúncia espontânea somente produziria efeitos no tocante ao descumprimento de obrigação acessória.

Na situação ora em análise, entretanto, em que se tem como envolvidos dois gigantes mineiros em suas respectivas áreas de atuação, não se pode afirmar que os valores da energia elétrica, embora representativos, tenham produzido qualquer redução do custo operacional dos destinatários, de forma a se enxergar qualquer prejuízo à arrecadação do ICMS.

Por outro lado, na busca de uma solução para o caso, é preciso uma análise da legislação mineira, interpretada pelo método sistemático, em que se procura extrair o alcance do dispositivo em conjunto com outros do ordenamento.

Analisando o Capítulo IV do RICMS/02, que trata do diferimento do imposto, resta clara a hipótese de encerramento do diferimento, quando a operação for realizada ou o serviço prestado sem documento fiscal”, lançada no inciso II, do art. 12 do Regulamento.

Por outro lado, dispõe o art. 14:

“Art. 14 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o adquirente ou o destinatário da mercadoria ou do serviço não se debitarão em separado pelo imposto diferido na operação ou prestação anteriores, sendo-lhes vedado abater o respectivo valor como crédito.

Parágrafo único - O recolhimento do imposto diferido se faz pelo recolhimento do imposto incidente sobre a operação de saída da mercadoria recebida com diferimento ou de outra dela resultante”.

Presente, portanto, uma regra de abrandamento do encerramento do diferimento, que a rigor exigiria recolhimento em separado do imposto incidente na etapa anterior.

Em seguida, o legislador infralegal parece imputar um grau maior de severidade ao exigir o recolhimento direto do ICMS, como consta no art. 15, *in verbis*:

“Art. 15 - O adquirente ou o destinatário da mercadoria deverão recolher o imposto diferido, inclusive o relativo ao serviço de transporte, em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor correspondente como crédito do imposto, nas hipóteses de:

I - a mercadoria, adquirida ou recebida para comercialização ou emprego em processo de industrialização, ser objeto de operação posterior isenta ou não tributada pelo imposto, no mesmo estado ou após industrialização, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo”;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo a seguir, no entanto, a legislação mais uma vez dispensa o recolhimento, quando o mesmo não produzir efeito agregador ao Caixa do Estado, como ocorre nos fatos contábeis meramente permutativos. Eis o dispositivo:

“§ 2º - Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, é dispensado o recolhimento, quando for assegurado o direito à manutenção do crédito do imposto pela entrada da mercadoria, observado o disposto no parágrafo seguinte”.

Esta é exatamente a situação do caso em litígio, onde o valor integral de eventual recolhimento se transforma em crédito por entrada de energia elétrica.

Muito embora a situação dos autos não se amoldar exatamente ao disposto no inciso I do artigo 15 acima transcrito, o resultado em termos financeiros é exatamente o mesmo.

Se a análise até agora efetuada ainda deixa alguma dúvida sobre a situação do Autuado e os efeitos da denúncia, outros elementos devem ser buscados.

Com efeito, algumas interpretações emanadas da Superintendência de Tributação, em informes internos, permitem aferir o tratamento dispensado em situações assemelhadas, em que o cumprimento tardio da obrigação acessória pudesse resultar questionamento semelhante do Fisco.

Assim, em 23.04.1999, foi indagado à Divisão competente se “na tributação das saídas de mercadorias ou prestações de serviços sem documentação fiscal, auto-denunciadas pelas EPP, será utilizado o percentual equivalente às respectivas faixas de classificação, ou aplicam-se as regras gerais da legislação, estabelecidas para os demais contribuintes”.

Analisando o questionamento, percebe-se que em muito se aproxima do caso presente, ou seja, uma emissão tardia dos documentos fiscais sustenta ou não o regime especial de tributação para a EPP, ou se aplica o disposto no Regulamento, em que considera-se vencido o tributo no momento da saída desacobertada da mercadoria.

A resposta foi no sentido de que somente as saídas desacobertadas apuradas mediante ação fiscal não são consideradas para o regime, e que, estando o objeto da ação fiscal excluído pela denúncia, os valores devem ser apurados pelo regime EPP.

Noutro giro, em 14/06/1999, questionou-se à Diretoria como seria a apuração em “relação às operações acobertadas por ECF não autorizado, denunciadas pelo contribuinte, quando este encontra-se inscrito no Micro Geraes”.

Nos termos da legislação, o cupom fiscal emitido por ECF não autorizado é documento inidôneo, e como tal considera-se a operação, à época da consulta, desacobertada para todos os efeitos, ensejando o vencimento imediato do imposto.

Outra vez, a resposta foi no sentido de se preservar por inteiro os efeitos da denúncia. O texto é o seguinte:

“Por se tratar de denúncia espontânea, aplicam-se as regras do Micro Geraes, ou seja, se tratar de EPP será aplicado, sobre o valor total das operações, o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

percentual equivalente à sua faixa de classificação; **se ME, não haverá tributação.**”

A expressão grifada, cujo grifo não é do original, é enfática, no tocante a preservar a dispensa do recolhimento do tributo, ainda que as operações tenham sido acobertadas por documento inidôneo, garantido plenamente os efeitos da denúncia espontânea.

Nesse caso, com relação à obrigação principal não há como lhe negar o alcance da denúncia espontânea, sob pena de tornar letra morta a ressalva, “*se for o caso*”, contida no artigo 138 do Código Tributário Nacional, no sentido de que a exigência do recolhimento do tributo se faz quando a operação denunciada assim o exigir.

Obedecida a “*ratio essendi*” do instituto, uma vez recebida a denúncia espontânea pelo Fisco, exigir tributo cujo lançamento e pagamento foram transferidos para a operação posterior, é conspirar contra a norma inserida no precitado artigo 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a estimular e beneficiar o contribuinte que cumpre regularmente suas obrigações tributárias.

Portanto, o feito fiscal mostra-se insubsistente, motivo pelo qual devem ser canceladas as exigências fiscais contidas no Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Vander Francisco Costa (Revisor), Rosana de Miranda Starling e Rodrigo da Silva Ferreira.

Sala das Sessões, 20 de fevereiro de 2008.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Relator

RNL/EJ