

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.674/12/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172637-09  
Impugnação: 40.010131298-30  
Impugnante: Energisa Minas Gerais - Distribuidora de Energia S/A  
IE: 153056023.00-00  
Proc. S. Passivo: Ana Lúcia Pires de Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/Ubá

### **EMENTA**

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO – SAÍDA COM ISENÇÃO.** Constatada a falta de recolhimento de ICMS em decorrência de saída isenta de energia elétrica a qual fora recebida ao abrigo do diferimento. Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso I da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2010, em decorrência do encerramento do diferimento do pagamento do imposto, nos termos do previsto no art. 12, inciso I da Parte Geral do RICMS/MG, haja vista que parte da energia elétrica adquirida pela Autuada ocorreu com diferimento e foi objeto de saída com isenção, ficando, assim, responsável pelo recolhimento do ICMS devido na fase anterior.

Exige-se ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

O PTA encontra-se instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fl. 02); Auto de Infração - AI (fls. 05/06); Demonstrativo de Correção Monetária e Multa – DCMM (fls. 07/09); Relatório Fiscal (fls. 10/16); Planilhas Demonstrativas com a Relação de Notas Fiscais, Cálculo do ICMS, etc. (fls. 17/45); Cópias das Notas Fiscais de Compra de Energia Elétrica com Diferimento do ICMS (fls. 47/447) e Cópias do livro de Registro de Apuração do ICMS com a Descrição dos Valores que Serviram de Base para Compor as Colunas Relativas às Saídas Tributadas e às Saídas Isentas da Planilha do Anexo 3 (fls. 449/500).

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por representante legal, Impugnação às fls. 503/518 do PTA, alegando, em síntese, que:

- atua na distribuição de energia elétrica, atendendo a 66 municípios dos Estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro, fornecendo energia elétrica para uma

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

população estimada de 1,2 milhões de pessoas, tendo 394 mil consumidores, em uma área total de 16.331 Km<sup>2</sup>;

- as saídas de energia elétrica com isenção do ICMS que proporcionaram o encerramento do diferimento ocorrido na etapa anterior de circulação da mercadoria, são as saídas de energia elétrica para consumo em imóveis residenciais que consomem até 90 kwh (noventa quilowatts/hora) mensais, chamados “consumidores de baixa renda”, e para órgãos da Administração Pública direta deste Estado, suas fundações e autarquias mantidas pelo Poder Público Estadual;

- a energia elétrica, ao contrario dos demais bens corpóreos não pode ser estocada;

- às operações com energia elétrica não se pode aplicar o mesmo tratamento dado às demais mercadorias, como pretendeu o Fisco;

- as regras estatuídas pelo § 9º do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) c/c o inciso II do § 1º do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, elege a empresa geradora ou distribuidora de energia elétrica, como substituta tributária, atribuindo-lhe a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido no consumo efetivo da energia elétrica pelo usuário final;

- somente algumas Unidades da Federação, dentre elas, o Estado de Minas Gerais, inseriram em suas respectivas legislações hipóteses de diferimento do imposto em operações com energia elétrica, sendo que em Minas a sua previsão está disposta no art. 8º combinado com o item 37 do Anexo II e com o art. 49 do Anexo IX do RICMS/02;

- os dispositivos acima citados produzem os mesmos efeitos do § 9º do art. 34 do ADCT, eis que as distribuidoras de energia elétrica, assim como ela, Impugnante, somente ficam sujeitas ao recolhimento do ICMS devido em todas as operações com o referido produto, desde a produção, quando, e somente quando, houver o fornecimento da mesma ao consumidor final, o qual seria o único momento fático ensejador da hipótese de incidência do ICMS em operações com energia elétrica;

- a expressão “diferimento” adotada pelo RICMS/MG, para harmonizar-se com o mandamento do § 9º do art. 34, do ADCT, terá que ser entendida como “não incidência” do tributo em quaisquer das fases comerciais da energia elétrica precedentes à do consumo, pois, caso contrário, a vontade intrínseca da Constituição Federal estará vilipendiada;

- a motivação usada pelo Fisco para a cobrança do ICMS relativo às etapas anteriores - da circulação da energia elétrica - é a isenção do imposto prevista nas alíneas “a” e “c” do item 79, da Parte I, do Anexo I, a que se refere o art. 6º, do RICMS/02;

- a referida isenção tem por finalidade reduzir o preço da tarifa para a população de baixa renda, assim como desonerar o Estado do pagamento do ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida por si mesmo, não fazendo sentido, o Estado, na qualidade de consumidor final, pagar o imposto estadual que é, por ele mesmo, arrecadado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- é infundada a aplicação do art. 12, inciso I do RICMS/MG, que trata do encerramento do diferimento na hipótese em que a operação com a mercadoria recebida com o imposto diferido, ou com outra dela resultante, promovida pelo adquirente ou destinatário daquela, não estiver alcançada pelo diferimento, for isenta ou não for tributada;

- ainda com base no dispositivo acima citado, o Fisco entendeu que as saídas de energia elétrica com isenção do ICMS importariam no imediato encerramento do diferimento do imposto nas respectivas aquisições, ou seja, que o ICMS, seria devido pelos geradores da energia elétrica, tornando-se a obrigada ao recolhimento do imposto devido e diferido nas operações anteriores;

- em relação às operações com energia elétrica, há um único fato gerador do ICMS, que este elemento cognitivo do nascimento da obrigação tributária se formaliza na saída da energia elétrica destinada a consumidor final e que neste caso, o ICMS é monofásico;

- contudo, se no nascimento do fato gerador, a própria lei dispensa o recolhimento do ICMS por isenção, favorecendo o próprio Estado e os consumidores mais necessitados, não há que se cogitar de cobrança de ICMS de operações pretéritas que, no particular, não são tributadas;

- o ICMS é um tributo indireto e o contribuinte de direito recolhe o tributo, mas transfere o ônus financeiro para o contribuinte de fato, qual seja o consumidor e que, portanto, quem paga e suporta o peso econômico-financeiro do ICMS é o adquirente da mercadoria e não o vendedor, o qual apenas repassa ao Estado o imposto cobrado do comprador;

- sob esse viés, se a operação final está amparada pela isenção do ICMS, não se pode pensar em tributação das operações anteriores ao consumo da energia elétrica, ou seja, a produção e a distribuição da energia, até porque o ICMS é verdadeiro imposto de consumo, que recai sobre os consumidores finais, ou seja, o ônus do tributo incide diretamente sobre os consumidores de energia elétrica, conforme doutrina;

- seguindo essa linha, contribuinte de direito é ela, Impugnante, que é a própria fornecedora de energia elétrica, e o contribuinte de fato é o consumidor final, que é quem, em regra, suporta o encargo financeiro do tributo;

- assim sendo, se é o consumidor final com característica de baixa renda ou o próprio Estado que gozam de isenção, não cabe ao Fisco exigir da concessionária (contribuinte de direito) o imposto que não é devido pelo consumidor (contribuinte de fato);

- a energia elétrica dispõe de um mecanismo de tributação especial, em que o ICMS será devido quando ocorrer o consumo final, não sendo crível que o próprio Estado de Minas Gerais, buscando minimizar o custo da energia elétrica aos consumidores de baixa renda e aos próprios órgãos estaduais isentando-os, pois, do ICMS, estupe sua própria vontade exigindo da concessionária o imposto das fases anteriores;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- exigir o imposto das fases anteriores por quebra de diferimento, na medida em que a última operação está isenta do ICMS, é se beneficiar o Estado da sua própria torpeza e seria o mesmo que dar com a mão direita e tomar com a esquerda e que, decerto, não é este o sentido da norma;

- não há que se falar em recolhimento do ICMS diferido ao Estado de Minas Gerais, já que a última operação do ciclo de tributação da mercadoria (energia elétrica) ocorreu ao amparo da isenção do imposto e como somente esta etapa subsume-se à imposição tributária, justamente porque trata de energia elétrica, toda a cadeia estará albergada pelo desgravame;

- ocorrendo a isenção do ICMS de energia elétrica nos casos retro mencionados, a obrigação do pagamento do ICMS incidente sobre todo o ciclo de circulação da mercadoria acabará tornando a concessionária onerada pelo imposto, desvirtuando, desta forma, toda a essência do tributo, que é, por natureza, indireto, ou seja, devido pelo consumidor final e que, em face disso, ficará compelida ao repasse do ônus na tarifa quando do pedido de revisão à Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), contrariando, dessa forma, o objetivo da lei isencional.

Conclui rogando pela desobrigação do recolhimento de qualquer valor a título de ICMS, sobre todas as operações contidas no lançamento combatido, uma vez que todas são correspondentes à venda de energia elétrica a consumidor de baixa renda, a órgãos da Administração Pública direta do Estado e a fundações e autarquias, mantidas pelo Poder Público (isentas do ICMS);

Requer, ao final, que a impugnação seja conhecida por se achar tempestiva e que seja julgada inteiramente procedente, a fim de seja cancelado o Auto de Infração.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em bem fundamentada manifestação às fls. 578/591, refuta as alegações da Defesa e pede que seja julgado procedente o lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 639/651, que foi utilizado para a decisão, opina pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por esta razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e adaptações de estilo.

Conforme já relatado, versa o presente contencioso sobre a falta de recolhimento de ICMS, no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2010, em decorrência do encerramento do diferimento do pagamento do imposto, nos termos do previsto no art. 12, inciso I da Parte Geral do RICMS/MG, haja vista que parte da energia elétrica adquirida pela Autuada ocorreu com diferimento e foi objeto de saída com isenção, ficando, assim, responsável pelo recolhimento do ICMS devido na fase

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

anterior, pelo que se exigiu e ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

O art. 9º da Lei nº 6.763/75 remete ao RICMS a possibilidade deste dispor que o lançamento e o pagamento do imposto possam ser diferidos para operações e prestações subsequentes, nos seguintes termos:

Art. 9º O Regulamento poderá dispor que o lançamento e o pagamento do imposto sejam diferidos para operações ou prestações subsequentes.

Assim, o instituto do diferimento está disciplinado nos arts. 7º ao 17 do RICMS/02.

O art. 7º dispõe que:

Art. 7º - 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 para operação ou prestação posterior.

Já o Anexo II do RICMS/02 lista as hipóteses em que ocorre o diferimento, conforme disposto no art. 8º da Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 8º O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo II, podendo ser estendido a outras operações ou prestações, mediante regime especial autorizado pelo Diretor da Superintendência de Legislação e Tributação (SLT).

Por sua vez, o item 37-b do Anexo II do RICMS/02 elenca a saída de energia elétrica para empresa concessionária ou permissionária como hipótese de diferimento, nos seguintes termos:

ANEXO II

PARTE 1

DO DIFERIMENTO

(a que se refere o artigo 8º deste Regulamento)

ITEM HIPÓTESES/CONDIÇÕES

(...)

37 Saída de energia elétrica:

(...)

b - para empresa concessionária ou permissionária de energia elétrica.

O art. 12, inciso I da Parte Geral do RICMS/MG, estabelece que a concessionária ou permissionária de energia elétrica ao promover a saída da mercadoria recebida com o imposto diferido em operação amparada com isenção, provoca o encerramento do diferimento:

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a operação com a mercadoria recebida com o imposto diferido, ou com outra dela resultante, promovida pelo adquirente ou destinatário daquela, não estiver alcançada pelo diferimento, for isenta ou não for tributada; (grifou-se).

Cabe ressaltar que as próprias notas fiscais de compra, às fls. 47/447 do PTA, trazem a informação de venda de energia elétrica e de ICMS diferido nos termos do art. 8º e item 37 do Anexo II, todos do RICMS/02.

Frise-se também que o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) indicado nas notas fiscais de compra de energia elétrica, por parte da Autuada, é o 5.251 (Venda de energia elétrica para distribuição ou comercialização. Classificam-se neste código as vendas de energia elétrica destinada à distribuição ou comercialização. Também serão classificadas neste código as vendas de energia elétrica destinada a cooperativas para distribuição aos seus cooperados).

No anexo 3, fls. 39/45 do PTA, o Fisco demonstra os valores que representam a energia elétrica adquirida com diferimento e vendida com isenção.

Os art. 14 e 15 da Parte Geral do RICMS/02 estabelecem que fica o contribuinte que der causa ao encerramento do diferimento obrigado ao recolhimento do imposto diferido, mesmo não sendo esta operação tributada, devendo recolhê-lo em DAE distinto:

Art. 13. O recolhimento do imposto diferido será feito pelo contribuinte que promover a operação ou a prestação que encerrar a fase do diferimento, ainda que não tributadas.

(...)

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; (grifou-se).

Por último, acerca do instituto do diferimento, cabe destacar que o Fisco esclarece à fl. 585 do PTA, que não houve intenção do legislador em usar o diferimento como uma forma de desoneração do imposto, sendo apenas uma técnica usada que tem como objetivo simplificar e transferir para uma etapa posterior o recolhimento não efetivado na etapa em que o mesmo foi aplicado.

Ressalte-se que quando quer o legislador, em situação semelhante, dispensa expressamente o pagamento do imposto eventualmente diferido. Como exemplo pode-

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se citar estabelecido no item 23 do Anexo I do RICMS/02, que trata das isenções, outra situação que também, nos termos do art. 12, I, encerraria o diferimento. Senão, veja-se:

ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES	EFICÁCIA ATÉ
23	Saída, em operação interna, de mercadoria doada ao Governo deste Estado, para distribuição gratuita a pessoas necessitadas ou vítimas de catástrofes, em decorrência de programa instituído para esse fim.	31/12/2012
23.1	A isenção também se aplica à prestação de serviço de transporte relacionado à operação.	
23.2	Fica dispensado, nas saídas das mercadorias beneficiadas com a isenção prevista neste item:	
	a - o pagamento do imposto eventualmente diferido; (grifou-se) b - o estorno do crédito respectivo.	

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, multa de revalidação, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de ilidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conceder o prazo de 48 (quarenta e oito) horas para que a procuradora da Impugnante junte aos autos o instrumento de substabelecimento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Lúcia Pires de Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 24 de outubro de 2012.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Relator**