

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.159/16/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000337549-91  
Impugnação: 40.010139429-64  
Impugnante: Energisa Minas Gerais - Distribuidora de Energia S.A.  
IE: 153056023.00-00  
Proc. S. Passivo: Márcio da Rocha Medina/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO - ENCERRAMENTO – SAÍDA POSTERIOR ISENTA OU NÃO-TRIBUTADA.** Constatou-se falta de recolhimento do ICMS devido pela saída não tributada de energia elétrica recebida ao abrigo do diferimento. As operações posteriores ocorreram ao abrigo da isenção ou da não incidência. Infração caracterizada nos termos do art. 15, inciso I c/c art. 49-A, parágrafo único do Anexo IX, ambos do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL – DESCARACTERIZAÇÃO DO DIFERIMENTO.** Constatou-se falta de emissão da nota fiscal para recolhimento do imposto, exigida pelo encerramento do diferimento da energia elétrica, nos termos do art. 15, § 2º, inciso I do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigência da Multa Isolada do art. 57 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 219 e 220, incisos V e X, ambos do RICMS/02.

**Lançamento Procedente. Decisão unânime**

**RELATÓRIO**

O presente lançamento é decorrente da constatação, no período compreendido entre 01/01/11 e 31/12/11, de falta de recolhimento de ICMS em razão do encerramento do diferimento do imposto, relativamente à parte da energia elétrica adquirida no mercado interno, ao abrigo do diferimento, na proporção das saídas subsequentes isentas (para consumidores de baixa renda e para Administração Pública) ou não tributadas (saídas interestaduais e perdas não técnicas), e pela falta de emissão de notas fiscais para fins de recolhimento do imposto diferido, conforme estabelecido no art. 15, § 1º, inciso I do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 57 da mesma lei, c/c arts. 219, §1º e 220, incisos V e X do RICMS/02.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 156/179, acompanhada dos documentos de fls. 180/238.

Afirma, em apertada síntese, que:

- o Poder Judiciário mineiro reconheceu, recentemente, que o ICMS não incide nas fases anteriores ao fornecimento direto ao consumidor final, nos termos do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/88;

- geração, transmissão e distribuição de energia elétrica são etapas indissociáveis de uma única operação, razão pela qual inexiste o diferimento previsto na legislação tributária mineira para tais operações, na medida em que não existe tributação anterior a ser diferida. Salaria que a legislação mineira afronta a CF/88, a Lei Complementar nº 87/96, além da jurisprudência pátria do STJ e do TJ/MG, que entende que a incidência do ICMS sobre energia elétrica se dá apenas no momento do consumo;

- o art. 34, § 9º do ADCT, além de atribuir a responsabilidade tributária às distribuidoras de energia elétrica, afastou quaisquer questionamentos quanto à incidência do ICMS apenas na operação final (consumo). Aduz que a norma é reproduzida no art. 9º, § 1º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 e que a exigência viola o art. 121, inciso I do CTN;

- a interpretação dada pela Fiscalização à norma é ilógica, pois conclui que o estado dá o benefício aos consumidores com uma mão e retira de volta das distribuidoras com outra, afrontando o art. 175, inciso I do Código Tributário nacional - CTN;

- como a última operação do ciclo de circulação da energia elétrica ocorreu ao amparo da isenção, sendo essa a única etapa que se submete à imposição tributária, toda a cadeia está albergada pela isenção;

- o item 79.1 do Anexo I do RICMS/02 dispõe que o benefício da isenção deve ser transferido ao beneficiário mediante redução do valor da operação, no montante correspondente ao imposto dispensado, o que reforça o desvirtuamento da essência do tributo, que é, por natureza, indireto, ou seja, devido pelo consumidor final;

- o cálculo do Auto de Infração está equivocado, posto que a Fiscalização deduziu que todas as entradas de energia elétrica são internas, ao passo que 21,53% (vinte e um inteiros e cinquenta e três centésimos por cento) do total de energia adquirida tem origem em operações interestaduais, as quais são amparadas por não incidência, não podendo ser alcançadas por diferimento;

- eventual redução ou exclusão do ICMS exigido deve ser acompanhada de redução no valor da multa isolada, em razão da minoração de sua base de cálculo;

Requer, ao final, a procedência da impugnação, com exclusão do crédito tributário ou, alternativamente, a redução da autuação na proporção das operações de aquisição interestadual de energia.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls.243/260, refuta pontualmente as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

**Do parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 266/283, na mesma linha de entendimento da Fiscalização, 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 essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações de estilo.

Conforme relatado, por meio do Auto de Infração em exame exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 57 da mesma lei, c/c arts. 219, §1º e 220, incisos VII, VIII, IX e X do RICMS/02, em decorrência da constatação, no período compreendido entre 01/01/11 e 31/12/11, de falta de recolhimento de ICMS em razão do encerramento do diferimento do imposto, relativamente à parte da energia elétrica adquirida no mercado interno, ao abrigo do diferimento, na proporção das saídas subsequentes isentas (para consumidores de baixa renda e para Administração Pública) ou não tributadas (saídas interestaduais e perdas não técnicas), e de falta de emissão de notas fiscais para fins de recolhimento do imposto diferido, conforme estabelecido no art. 15, § 1º, inciso I do RICMS/02.

Inicialmente, transcreve-se, com ajustes, um resumo contido na manifestação fiscal sobre a cronologia dos fatos relacionados à tributação da energia elétrica, bem como da alteração ocorrida na estrutura do setor elétrico, por se tratar de esclarecimentos necessários à compreensão da questão objeto da lide.

Até a vigência da Constituição Federal de 1967, conforme estabelecia o seu art. 22, inciso IX, incidia sobre a produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica o Imposto Único sobre Energia Elétrica (IUEE), imposto criado pela Lei Federal nº. 2.308, de 31 de agosto de 1954, cobrado pela União sob a forma de imposto de consumo e pago por quem a utilizasse.

Com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) o IUEE foi extinto, a energia elétrica foi equiparada às demais mercadorias e incluída no campo de incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), podendo-se destacar o § 3º do art. 155 da CF/88, a seguir transcrito:

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

(...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Com vistas a estabelecer regras básicas a serem observadas na tributação do ICMS sobre energia elétrica, de forma transitória, até que a lei complementar disciplinasse a matéria, o ADCT atribuiu, em seu art. 34, § 9º, às empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS por ocasião da saída da mercadoria de seus estabelecimentos, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao estado em que deva ocorrer essa operação.

Em 1996 foi editada a Lei Complementar nº 87, que estabeleceu normas gerais sobre o ICMS. Ao dispor sobre incidência, fato gerador e base de cálculo do tributo, atribuiu à energia elétrica o mesmo tratamento e condições para a tributação do ICMS sobre as demais mercadorias.

Por sua vez, o Código Civil, Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, estabeleceu no inciso I do art. 83, que se consideram móveis para os efeitos legais as energias que tenham valor econômico.

Nessa mesma direção o Supremo Tribunal Federal (STF), na Ação Rescisória AR nº 1607/MS – Mato Grosso do Sul, relatada pelo Ministro Joaquim Barbosa, em julgamento ocorrido em 30 de março de 2006, conclui que: “A energia elétrica é objeto de comércio; é mercadoria, bem apropriável pelo homem, bem no mercado, inclusive para fins tributários [art. 155, § 2º, "b", da CB/88 e art. 34, § 9º, do ADC]”.

Apesar de o enquadramento legal e doutrinário da energia elétrica como mercadoria estar pacificado no sistema jurídico, de forma que hoje não há mais dúvidas acerca de sua natureza jurídica de mercadoria, as suas peculiaridades relacionadas com demanda, volume, circulação, inexistência de estoque e classificação como bem intangível, entre outras, fazem com que apresente uma logística completamente diferenciada das demais mercadorias, às quais foi equiparada para efeitos tributários.

Verifica-se, portanto, que por definição legal, não restam dúvidas de que energia elétrica é mercadoria e como tal deve ser tratada.

Trata-se de mercadoria intangível, que não pode ser estocada, mas sim transportada por linhas de transmissão e distribuição. A produção é baseada em pesquisas de demanda para todos os horários do dia, mas não existe estoque nem centralizado ou descentralizado. As empresas geradoras e distribuidoras de energia elétrica possuem milhares de quilômetros de linhas de transmissão e distribuição, as quais não sofrem qualquer interferência humana.

O cliente recebe a mercadoria imediatamente após o pedido, não tendo a mínima preocupação com os prazos de entrega ou prováveis atrasos, ao mesmo tempo não faz ideia de como funciona todo o sistema de geração e transmissão.

São muitas as variáveis envolvidas no sistema: os reservatórios das usinas hidrelétricas, as centrais de distribuição, o índice pluviométrico de cada ano a seguir, os investimentos feitos pelo governo. Tudo pensado no sentido de que cada novo usuário possa receber imediatamente a mercadoria.

Essas características próprias, aliadas à estrutura tarifária e à forma de comercialização, principalmente após a reestruturação do setor elétrico, instituída pela Medida Provisória nº 144, de 11 de dezembro de 2003, posteriormente convertida na Lei Federal nº 10.848, de 15 de março de 2004, provocaram importantes reflexos na interpretação e aplicação da legislação tributária de regência do ICMS.

Com a edição da Medida Provisória nº 144/03, foram introduzidas relevantes inovações no modelo competitivo setorial, cuja implantação remonta à edição da Medida Provisória nº 890, de 13 de fevereiro de 1995, convertida na Lei Federal nº 9.074/95.

Dentre as mencionadas inovações introduzidas pela Lei Federal nº 10.848/04, importante destacar as seguintes:

a) introdução de dois novos e coexistentes ambientes para a comercialização ou contratação de energia elétrica, o Ambiente de Contratação Regulada (ACR) e o Ambiente de Contratação Livre (ACL);

b) a determinação da realização da desverticalização societária das concessionárias e permissionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica atuantes no âmbito do Sistema Interligado Nacional (SIN), mediante a proibição do desenvolvimento das atividades de (i) geração, (ii) transmissão, (iii) comercialização com consumidores livres, (iv) participação em outras sociedades de forma direta ou indireta e, finalmente, (v) quaisquer outras atividades estranhas ao objeto da concessão, permissão ou autorização, exceto nos casos previstos em lei e nos respectivos contratos de concessão;

c) introdução de novos agentes no setor de energia elétrica, bem como a reestruturação dos papéis institucionais de diversos deles, cabendo destacar a criação do Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE), da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), em sucessão ao extinto Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), a reestruturação do Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS), das competências do Conselho Nacional de Política Energética (CNPE), do Ministério de Minas e Energia (MME) e da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

Essa reestruturação implicou separação das atividades anteriormente integradas de geração, transmissão e distribuição executadas por **um único agente**, em atividades distintas, porém integradas, executadas por **diversos agentes**.

A cronologia dos acontecimentos não permite desconsiderar que a CF/88, o seu ADCT e a Lei Complementar nº 87/96 foram promulgados em momento anterior à conclusão do processo de desverticalização implementado no setor elétrico brasileiro.

Dessa forma, as regras ali estabelecidas foram elaboradas a partir da estrutura então vigente, qual seja, aquela em que as atividades integradas de geração, transmissão e distribuição eram executadas por um único agente.

Logicamente, e seria um contrassenso admitir o contrário, o efeito jurídico-tributário do processo de desverticalização implantado no modelo energético brasileiro **é nulo para fins de percepção da base de cálculo do ICMS**, pois não se pode alterar as competências constitucionalmente distribuídas aos entes da federação por meio de legislação infraconstitucional.

No modelo anterior, a tarifa de fornecimento de energia elétrica incluía os custos da mercadoria, representados pela geração, transmissão e distribuição, sendo o preço final a consumidor o valor definido como base de cálculo de tributação.

No modelo atual, o preço da mercadoria energia elétrica não é outro senão aquele formado pelos custos da energia elétrica gerada, de transmissão cobrados pelas empresas transmissoras de todas as empresas conectadas ao sistema da rede básica e os custos de distribuição, medidos e cobrados pelas empresas distribuidoras.

Todos esses custos (geração, transmissão e distribuição) integram o preço da mercadoria disponibilizada e o preço final cobrado do consumidor, mesmo que a geração, a transmissão e a distribuição sejam operadas por distintas empresas, como ocorre nas operações realizadas por meio do ACL. Conclui-se que a energia consumida é única e dá origem às cobranças de tarifas de geração, transmissão e distribuição.

Por sua vez o ICMS, que por essência é um tributo indireto, não-cumulativo, seletivo e calculado "por dentro", incide sobre as operações de circulação de mercadorias.

Desse modo, toda e qualquer saída de energia elétrica corresponde a circulação de mercadoria para fins de incidência do ICMS. Logo, com exceção da saída de energia destinada a outros estados, nos termos do art. 155, inciso II e § 2º, inciso X, alínea "b" da CF/88, todas as operações relativas à sua saída estão sujeitas à tributação do ICMS, não estando excluída da incidência do imposto a entrada de energia elétrica em operações interestaduais nas quais o ponto de consumo destinatário esteja situado no estado de Minas Gerais, desde que esse não comercialize ou industrialize a energia recebida, nos termos do art. 2º, § 1º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96.

Considerando que a energia elétrica está sujeita à incidência do ICMS na condição de mercadoria, aplica-se a ela as regras previstas para as mercadorias em geral. Assim sendo, para fins de incidência do ICMS sobre as operações internas com energia elétrica, reputa-se ocorrido o **fato gerador do imposto** no momento da sua **saída do estabelecimento** do Contribuinte, a qualquer título, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, nos termos do art. 12, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, sendo que a base cálculo do ICMS é o valor da operação, ao qual já está integrado o montante do próprio imposto, nos termos do art. 13, inciso I e § 1º do mesmo diploma legal.

Importante observar que, ao contrário do que afirma a Impugnante, o que caracteriza a ocorrência do fato gerador do ICMS incidente sobre tais operações é a

**saída da energia elétrica do estabelecimento do Contribuinte na condição de mercadoria, e não o seu consumo pelo adquirente.**

Nesse sentido, o fato gerador do imposto ocorre de forma independente, a cada saída da energia elétrica promovida por qualquer estabelecimento ao longo da sua cadeia econômica de circulação, desde a sua geração ou importação, ainda que ela não seja consumida no respectivo estabelecimento de destino.

A esse respeito, cabe lembrar que, de acordo com o § 2º do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, a caracterização do fato gerador do ICMS independe da natureza jurídica da operação que o constitua:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

É nesse contexto que devem ser observadas as normas contidas no § 9º do art. 34 do ADCT que, embora de caráter transitório, refletem claramente o alcance da base de cálculo do ICMS nas operações com energia elétrica:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, **pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação**, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.

(Grifou-se)

Não é razoável afirmar, como o faz a Impugnante às fls. 164, que “a especialidade do produto é tão notória, que a Constituição Federal trouxe disposição específica quanto ao aspecto temporal e espacial de incidência do ICMS sobre energia elétrica. Além de atribuir a responsabilidade tributária às distribuidoras de energia elétrica, que agem por substituição, a Constituição Federal afastou quaisquer questionamentos quanto à incidência do ICMS apenas na operação final (consumo), abrangendo todas as etapas anteriores, conforme artigo 34, § 9º da, CF/88.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O texto constitucional e o ADCT não comportam essa interpretação pois, admitindo-se hipoteticamente ser possível atribuir ao § 9º do art. 34 do ADCT o alcance pretendido pela Impugnante, a essência do ICMS estaria sendo desrespeitada.

Se prevalecesse a linha de raciocínio ora combatida, as operações com energia elétrica realizadas no mercado interno por meio do ACL como, por exemplo, as saídas de uma geradora para outra geradora, de uma geradora para uma distribuidora, de uma geradora para um consumidor livre, entre outras possibilidades, não estariam alcançadas pela tributação do ICMS, conclusão que se mostra absolutamente falsa.

Nessa mesma direção, as operações de compra de energia elétrica realizadas por uma distribuidora no mercado interno, no âmbito do ACR, também não seriam tributadas pelo ICMS, o que não corresponde à realidade.

Ora, as operações com mercadorias, especificamente com a mercadoria energia elétrica, encontram-se em 3 (três) distintas situações tributárias, podendo ser (1) tributadas pelo ICMS, (2) imunes – não alcançadas pela tributação por determinação constitucional – ou (3) isentas. Não há outro tratamento tributário que possa ser aplicado ao caso.

Conforme estabelecido no art. 11 do Decreto Federal nº 5.163/04 c/c o art. 2º da Lei Federal nº 10.848/04, as concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica do Sistema Interligado Nacional (SIN) devem contratar a totalidade da demanda de seu mercado consumidor por meio de leilões de energia realizados no ACR:

### Decreto Federal nº 5.163/04

Art. 11. Para atendimento à obrigação prevista no inciso II do art. 2º, cada agente de distribuição do SIN deverá adquirir, por meio de leilões realizados no ACR, energia elétrica proveniente de:

- I - empreendimentos de geração existentes; e
- II - novos empreendimentos de geração.

### Lei Federal nº 10.818/04

Art. 2º As concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica do Sistema Interligado Nacional - SIN deverão garantir o atendimento à totalidade de seu mercado, mediante contratação regulada, por meio de licitação, conforme regulamento, o qual, observadas as diretrizes estabelecidas nos parágrafos deste artigo, disporá sobre:

(...)

Já que por força da legislação regulatória as distribuidoras não podem gerar energia, elas promovem a compra da energia elétrica necessária ao atendimento de seus consumidores por meio de leilões realizados diretamente pela ANEEL, ou por meio da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CCEE, firmando os chamados Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente Regulado (CCEARs).

Tais operações de compra de energia elétrica não podem ser desconsideradas, como se não existissem, como pretende a Impugnante. De fato, elas precisam ser avaliadas à luz da autonomia dos estabelecimentos prevista no art. 24 da Lei nº 6.763/75 e no art. 59, inciso I do RICMS/02, não sendo possível considerar como hipótese de não incidência a saída de energia elétrica de um para outro estabelecimento, ainda que ambos sejam do mesmo titular:

Lei nº 6.763/75

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

RICMS/02

Art. 59. Considera-se autônomo:

I - cada estabelecimento do mesmo titular situado em área diversa;

Ao contrário do alegado na impugnação, as compras de energia elétrica realizadas pela Autuada no mercado interno para distribuição aos seus consumidores **são tributadas pelo ICMS**. Essas operações não são isentas e nem imunes, pois não há norma constitucional ou de regência do tributo que assim estabeleça, razão pela qual não se sustenta o argumento da Impugnante de que a norma mineira afronta a CF/88 e a legislação complementar.

Sustentando a tese de que as operações realizadas, desde a geração até o fornecimento ao consumidor final, estão totalmente interligadas, constituindo em verdade uma única e indivisível operação, a Impugnante afirma não se aplicar o diferimento na tributação da energia elétrica.

No entanto, razão não lhe assiste.

O diferimento, instituto previsto no art. 9º da Lei nº 6.763/75 e regulamentado nos arts. 7º a 17 do Anexo II do RICMS/02, ocorre quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação ou prestação forem transferidos para operação ou prestação posterior.

O estado de Minas Gerais, por deliberação própria e em caráter discricionário, optou por aplicar sobre as saídas de energia elétrica para empresa concessionária ou permissionária de energia elétrica, o instituto do diferimento, conforme item 37, alínea “b” do Anexo II do RICMS/02:

Anexo II

Item	Hipóteses/Condições
37	Saída de energia elétrica
(...)	

b) para empresa concessionária ou permissionária de energia elétrica.

Note-se que o diferimento é objetivo e alcança apenas a situação tipificada. Não é qualquer saída de energia elétrica que é alcançada por esse instituto, mas apenas aquelas com destino a empresa concessionária ou permissionária de energia elétrica.

Em determinadas situações, como no presente caso, é recomendável lembrar que diferimento não se confunde com desoneração do imposto. O imposto cujo lançamento e recolhimento foi transferido para operação posterior terá, necessariamente, de ser recolhido.

A Lei nº 6.763/75 é muito clara ao estabelecer, no § 1º do art. 9º, que o imposto diferido será considerado recolhido com a saída subsequente tributada da mesma mercadoria ou outra dela resultante:

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

§ 1º O imposto diferido será considerado recolhido com a saída subsequente tributada da mesma mercadoria ou outra dela resultante, ainda que:

I - a alíquota aplicada seja inferior à prevista para a operação anterior realizada com o diferimento;

II - a apuração do imposto devido pela saída subsequente tributada esteja sujeita à apropriação de crédito presumido, independentemente do montante deste, inclusive na hipótese em que o crédito presumido seja aplicado cumulativamente aos demais créditos do imposto relacionados à mercadoria.

Por sua vez, cumprindo os preceitos da lei, o RICMS/02 estabeleceu em seu art. 12, inciso I que “encerra-se o diferimento quando 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”:

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

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;

Como a Impugnante adquiriu energia elétrica no mercado interno, ao abrigo do diferimento e, posteriormente, promoveu saída de parte da mercadoria em operação isenta ou não tributada, encerrou-se o diferimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por força das disposições contidas no art. 13 do RICMS/02, 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. 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.

Caso não houvesse o estado de Minas Gerais concedido o diferimento combatido pela Impugnante, aplicar-se-ia a regra geral do débito e crédito, ou seja, a energia elétrica por ela adquirida seria tributada, com o imposto integrando a sua base de cálculo, possibilitando logicamente o seu creditamento para posterior compensação com o débito decorrente de sua saída do estabelecimento.

Entretanto, como promove saídas isentas e não tributadas, à luz das disposições contidas no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CF/88, teria de proceder à anulação do crédito relativo às operações anteriores:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Não se pode confundir, como pretende a Impugnante, a operação de entrada de energia elétrica em seu estabelecimento – a qual é tributada pelo ICMS, porém com lançamento e recolhimento diferido para operação posterior - com a operação de saída de energia elétrica promovida para consumidores classificados na subclasse residencial baixa renda e para os órgãos da administração pública direta do estado, suas fundações e autarquias de direito públicos, essas sim isentas do tributos, nos termos do Item nº 79, alíneas “a” e “c” do Anexo I do RICMS/02:

79 Saída em operação interna de energia elétrica para consumo:

a) em unidade consumidora classificada nas subclasses Residencial Baixa Renda, assim definidas pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL -, que sejam beneficiárias da Tarifa Social de Energia Elétrica - TSEE - e cujo faturamento mensal corresponda ao consumo médio de até 3kwh (três quilowatts/hora) por dia;

(...)

c) pelos órgãos da Administração Pública direta deste Estado, suas fundações e autarquias,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mantidas pelo Poder Público estadual e regidas por normas de Direito Público.

Dessa forma, sem razão o Contribuinte em seu argumento, restando configurada a existência do diferimento combatido.

Mais uma vez equivocava-se a Impugnante, quando afirma que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por todas as etapas anteriores é atribuída pela CF/88 e pelo § 9º do art. 34 do ADCT, por substituição, à distribuidora de energia elétrica.

Na realidade, a partir da desverticalização do setor, o recolhimento do ICMS devido em cada operação é de responsabilidade do agente a quem a legislação tributária atribuir a responsabilidade (e não, necessariamente, da distribuidora).

O Convênio ICMS nº 83/00 autorizou os estados e o Distrito Federal a atribuírem ao estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situados em outras unidades federadas, a condição de substitutos tributários relativamente ao ICMS incidente sobre a entrada, em seus territórios, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização.

Nas operações realizadas no estado de Minas Gerais, o ICMS devido pela saída de energia elétrica é de responsabilidade do agente que promover a saída, nos termos do art. 12 e na Parte 2, ambos do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na **Parte 2** deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

(...)

Parte 2

(...)

VII - Capítulo 7: Energia Elétrica;

(Grifou-se)

Diferente do alegado pela Impugnante, a distribuidora de energia elétrica não é responsável pelo recolhimento do ICMS devido em todas as etapas de circulação da mercadoria. A responsabilidade da distribuidora é apenas pelo recolhimento do ICMS devido sobre a operação que realiza, qual seja, saída de energia elétrica para consumo final.

Com vistas a eliminar qualquer dúvida que ainda paire sobre o tema, possível se valer, subsidiariamente, do Convênio ICMS nº 77/11, que “*dispõe sobre o regime de substituição tributária aplicável ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas ou interestaduais relativas à circulação de energia elétrica, desde*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*a produção ou importação até a última operação que a destine ao consumo de destinatário que a tenha adquirido em ambiente de contratação livre”.*

Nos estados signatários do citado convênio, onde a norma foi internalizada, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido nos casos ali tratados foi atribuída à distribuidora ou ao adquirente, conforme o caso, nos termos da Cláusula primeira.

No entanto, em resposta à Consulta de Contribuintes nº 277/14, a Superintendência de Tributação (Sutri) deixou claro que em Minas Gerais não se aplicam as regras da substituição tributária a que se refere o Convênio ICMS nº 77/11, tendo em vista que se trata de norma autorizativa, que não foi internalizada no estado:

NECESSÁRIO ESCLARECER QUE OS CONVÊNIOS MENCIONADOS PELA CONSULENTE (83/00 E 77/11), QUE VERSAM SOBRE RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA, **SÃO AUTORIZATIVOS E NÃO IMPOSITIVOS.**

NÃO OBSTANTE A RATIFICAÇÃO TÁCITA PREVISTA NO ART. 4º DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 24/75 E NO ART. 36 DO REGIMENTO DO CONFAZ, PARA QUE OS CONVÊNIOS DESTE TIPO (AUTORIZATIVO) PRODUZAM EFEITOS NO ENTE FEDERADO, **É NECESSÁRIO QUE ESTE INTERNALIZE EM SUA LEGISLAÇÃO AQUILO QUE FOI AUTORIZADO.**

NESTE SENTIDO, VIDE CONSULTAS DE CONTRIBUINTES Nº 087/94 E 193/99, DISPONÍVEIS NO SÍTIO DA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS NA INTERNET.

O ESTADO DE MINAS GERAIS, AO CONTRÁRIO DO QUE OCORREU COM O CONVÊNIO ICMS 83/00, **NÃO INTERNALIZOU AS DISPOSIÇÕES DO CONVÊNIO ICMS 77/11**, PREVALECENDO, PORTANTO, AS REGRAS POSITIVADAS NO RICMS/MG.

(GRIFOU-SE)

Por todo o exposto, sem razão a Impugnante, já que o art. 34, § 9º do ADCT não se presta a atribuir exclusivamente às distribuidoras de energia elétrica a responsabilidade por substituição, relativa ao recolhimento do ICMS incidente sobre toda a cadeia de circulação da mercadoria.

A Impugnante apresentou também em sua defesa, cópia da decisão proferida em 04/12/15 pela 3ª Vara de Feitos Tributários do estado de Minas Gerais no Processo Judicial nº 0024.13.197.277-0, em que a autora é a Impugnante e a ré, a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, cuja ementa transcreve-se a seguir:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AUTUAÇÃO PELO FISCO, DA EMPRESA EMBARGANTE, PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS INCIDENTE EM FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. CONSUMIDORES ISENTOS. AFASTAMENTO DA TESE MANIFESTADA PELO FISCO, DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO NAS FASES ANTERIORES AO FORNECIMENTO DIRETO AOS CONSUMIDORES, COM DIFERIMENTO DO TRIBUTO. LEGALIDADE DO PROCEDIMENTO DA EMPRESA DISTRIBUIDORA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO E DAS MULTAS RESPECTIVAS, DE PROCEDÊNCIA DA AÇÃO.

Trata-se de embargos à execução fiscal, relativos aos Autos de Infração n°s 01.000172627-11 e 01.000172637-09, lavrados em 22/12/11, que tratam exatamente sobre a mesma matéria objeto da presente lide.

Não obstante a decisão desfavorável ao Fisco na primeira instância do Poder Judiciário, os citados Autos de Infração foram submetidos a julgamento neste Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, quando foram considerados, por unanimidade, procedentes os lançamentos, conforme decisões contidas nos Acórdãos n°s 20.675/12/3ª e 20.674/12/3ª.

Há que se observar, ainda, tratar-se de decisão de primeira instância, da qual cabe recurso por parte do estado, recurso esse que poderá resultar em mudança da decisão no âmbito dos tribunais, não se tratando de cognição judiciária definitiva, como tenta transparecer a Impugnante.

Além disso, a jurisprudência do Poder Judiciário não vincula a atuação administrativa do estado (salvo no caso das súmulas vinculantes do STF), razão pela qual cabe à Fiscalização, vislumbrando a existência, pelo menos em tese, de infração à legislação tributária, providenciar a lavratura do correspondente Auto de Infração, na forma como procedeu.

Pelo exposto, sem razão a Impugnante, restando adequado o procedimento de lançamento adotado, vinculado apenas à legislação de regência da matéria.

Não procede, também, a alegação de que houve equívoco na elaboração do cálculo do imposto supostamente devido.

Inicialmente, saliente-se que a Fiscalização não arbitrou nem presumiu a origem interna ou externa das operações de aquisição praticadas pela Impugnante. A origem das operações é informação conhecida, que consta dos arquivos SPED apresentados e foi com base em tais informações que foi lavrado o presente Auto de Infração.

No período sob análise, a Impugnante adquiriu parte da energia elétrica no mercado interno e parte em outras unidades da federação, em operações interestaduais.

Sobre a parcela da energia elétrica adquirida de outros estados não incidiu o ICMS, conforme determinação contida no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CF/88 c/c art. 3º, inciso III da Lei Complementar n° 87/96:

#### CF/88

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

(...)

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

(...)

X - não incidirá:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

Lei Complementar nº 87/96

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

A parcela da energia elétrica adquirida no mercado interno entrou no estabelecimento ao abrigo do diferimento previsto no item 37 do Anexo do RICMS/02, já transcrito.

Tome-se como exemplo o mês de janeiro de 2011. O percentual de perdas na energia elétrica saída do estabelecimento da Autuada foi de 12,54% (doze inteiros e cinquenta e quatro centésimos por cento), como consta da coluna 2 da planilha de fls. 61. Para esse mês, a Fiscalização calculou o valor do ICMS a ser recolhido por encerramento do diferimento da seguinte forma:

### JANEIRO DE 2011

Aquisições Internas (Diferidas) - (1)	ICMS Diferido - (2) = (1) x 0,18	Percentual de Saídas não tributadas - (3)	Valor da Energia Elétrica Passível de Encerramento do Diferimento - (4) = (1) x (3)	Base de cálculo do ICMS diferido a recolher - (5) = (4)/0,82	ICMS a recolher - (6) = (5) x 0,18
10.641.795,00	1.915.523,10	12,54%	1.334.481,09	1.627.415,96	292.934,87

A Impugnante afirma que a Fiscalização arbitrariamente presumiu que todas as saídas de energia não tributadas decorreram de aquisições internas, amparadas pelo diferimento. Em seguida, às fls. 177, realiza o cálculo que entende correto, com exclusão de 21,53% (vinte e um inteiros e cinquenta e três centésimos por cento) do ICMS exigido.

No entanto, o raciocínio desenvolvido pela Impugnante apresenta uma falha lógico-matemática que conduz a uma conclusão equivocada, com exigência de ICMS em montante inferior ao devido, na medida em que pretende excluir 21,53% (vinte e um inteiros e cinquenta e três centésimos por cento) **das operações alcançadas pelo diferimento**, do cálculo de encerramento desse mesmo diferimento.

Se existem 12,54% (doze inteiros e cinquenta e quatro centésimos por cento) de saídas não tributadas, significa dizer que 12,54% das aquisições interestaduais e 12,54% das aquisições internas, de forma proporcionalmente idêntica, acabaram por sair do estabelecimento em operações não tributadas, já que não há como distinguir qual energia foi comercializada com cada estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, em tese, o encerramento do diferimento deveria ser de 12,54% de todas as entradas de energia elétrica da Contribuinte, já que esse foi o percentual de saídas não tributadas.

No entanto, como as operações interestaduais são imunes ao tributo, a Fiscalização, adequadamente, calculou o estorno apenas sobre as aquisições internas, únicas sujeitas à tributação do ICMS nas operações anteriores, as quais estão listadas às fls. 44 dos autos, totalizando R\$ 10.641.795,00 (dez milhões, seiscentos e quarenta e um mil, setecentos e noventa e cinco reais), para o mês de janeiro de 2011.

Saliente-se que **esse valor representa apenas as entradas internas**, e não o total de aquisições, como presume a Impugnante em sua argumentação.

O total de entradas de energia elétrica do período foi de R\$ 12.823.103,73 (doze milhões, oitocentos e vinte e três mil, cento e três reais e setenta e três centavos), o que inclui as aquisições internas (R\$ 10.641.795,00) e as aquisições interestaduais (R\$ 2.181.308,73), o que pode ser visualizado cópia do SPED trazida pela Autuada às fls. 227, e também pela planilha de notas fiscais internas, incluída pela Fiscalização às fls. 44.

Reitere-se, por essencial, que os R\$ 2.181.308,73 (dois milhões, cento e oitenta e um mil, trezentos e oito reais e setenta e três centavos) de entradas interestaduais de janeiro de 2011, citados pela Impugnante às fls. 177, **não foram incluídos no cálculo do ICMS diferido a recolher**, como pretende fazer crer a Impugnante em sua defesa.

Conclui-se, portanto, que não há como excluir esse valor do cálculo do imposto a recolher por encerramento do diferimento, pelo simples fato de que tal valor não está incluído nesse cálculo.

Observe-se que, mesmo que tal valor tivesse sido incluído no cálculo, o que não ocorreu, o resultado final no imposto a recolher seria nulo:

### JANEIRO DE 2011

Aquisições Interestaduais (Imunes) - (1)	ICMS Diferido - (2)	Percentual de Saídas não tributadas - (3)	Valor da Energia Elétrica Passível de Encerramento do Diferimento - (4) = (1) x (3)	Base de cálculo do ICMS diferido a recolher - (5) = (4)/0,82	ICMS a recolher - (6) = (5) x 0,18
2.181.308,73	0	12,54%	0	0	0

Como se vê, somente há imposto diferido a recolher nas operações de aquisição interna, razão pela qual somente tal parcela deve ser utilizada no cálculo das exigências de ICMS por encerramento de diferimento, no exato formato utilizado no Auto de Infração.

O critério adotado encontra-se em consonância com aqueles indicados nas normas de regência do tributo editadas por este estado para situações semelhantes, como pode ser visto, por exemplo, no § 4º do art. 15 do RICMS/02, a seguir transcrito:

Art. 15 - O adquirente ou o destinatário da mercadoria deverão recolher o imposto diferido,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

§ 4º O imposto diferido na entrada de mercadoria destinada ao ativo imobilizado será recolhido, na forma prevista neste artigo, **na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações ou prestações** de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação realizadas em cada um dos 48 (quarenta e oito) períodos de apuração de que trata o § 2º do art. 14.

(Grifou-se)

A Sutri, em resposta à Consulta de Contribuintes nº 075/11, que trata de estorno de crédito do ICMS apropriado na aquisição de energia elétrica em função de saídas subsequente não tributadas, manifestou o seguinte entendimento:

CONSIDERADA A IMPOSSIBILIDADE TÉCNICA DE SE DETERMINAR SE A ENERGIA OBJETO DA VENDA INTERESTADUAL PROMOVIDA PELA CONSULENTE, SEM INCIDÊNCIA DE ICMS, FOI ADQUIRIDA PARA REVENDA EM OPERAÇÃO INTERNA OU EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL, BEM COMO A INEXISTÊNCIA DE ESTOQUE FÍSICO DO PRODUTO, DEVERÁ SER EFETUADO O ESTORNO DOS CRÉDITOS ANTERIORMENTE APROPRIADOS NA PROPORÇÃO DAS SAÍDAS (EM QUANTIDADE) NÃO TRIBUTADAS SOBRE O TOTAL (TAMBÉM EM QUANTIDADE) DAS SAÍDAS OCORRIDAS NO RESPECTIVO PERÍODO DE APURAÇÃO.

(...)

Outro dispositivo que pode ser utilizado, subsidiariamente, para demonstrar que não há nada de extraordinário no cálculo adotado pela Fiscalização no presente lançamento é o inciso II do § 3º do art. 66 do RICMS/02, que segue metodologia de cálculo semelhante:

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:

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento será realizado nos seguintes termos:

(...)

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitida a apropriação de que trata o inciso I, em relação à **proporção das operações de saídas**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

(Grifou-se)

Por todo o exposto, não assiste razão à Impugnante em seus questionamentos quanto aos cálculos da autuação, restando correto o procedimento adotado pela Fiscalização.

Por fim, como não há reparo a ser feito no cálculo do ICMS devido por encerramento do diferimento, restam corretas as bases de cálculos utilizadas pela Fiscalização para apuração da Multa Isolada do art. 57 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 219, § 1º e 220, incisos V e X do RICMS/02, não havendo que se falar em redução ou supressão da penalidade isolada, como pretendido pela Impugnante.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Samir Antônio Dahi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Bernardo Motta Moreira (Revisor) e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 04 de agosto de 2016.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Presidente**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Relatora**

D