

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.576/17/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000635769-27  
Impugnação: 40.010142613-08  
Impugnante: Baguari Energia S/A.  
IE: 001071563.00-08  
Proc. S. Passivo: Tadeu Negromonte de Moura/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. A operação posterior ocorreu ao abrigo de não incidência. Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso I, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e da 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, § 1º, inciso I, e art. 49-A do Anexo IX, ambos do RICMS/02. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 57 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 219, §1º, e 220, incisos I, II, III, IV, V, VIII e IX, ambos do RICMS/02.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades praticadas pela Autuada, apuradas mediante conferência de arquivos eletrônicos (SPED Fiscal) e arquivos de NF-e, no período de 01/01/12 a 30/06/16:

- falta de recolhimento de ICMS em razão de não ter procedido o encerramento do diferimento do pagamento do imposto relativo à parcela da energia elétrica adquirida no mercado interno ao abrigo do diferimento, na proporção das saídas subsequentes não tributadas, contrariando as normas tributárias vigentes;

- falta de emissão de notas fiscais para fins de recolhimento do imposto diferido, em desacordo com as normas contidas no art. 15, § 1º, inciso I, e art. 49-A do Anexo IX, ambos do RICMS/02.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 57 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 219, § 1º, e 220, incisos I, II, III, IV, V, VIII e IX, ambos do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 181/201 e documentos de fls. 225/334 (Doc. 03: Contrato de Constituição do Consórcio UHE Baguari e respectivos termos aditivos; Doc. 04: Notas Fiscais de Transferência de energia elétrica do consórcio UHE Baguari para a Impugnante (amostragem); Doc. 05: Notas Fiscais de Saída da energia elétrica do estabelecimento da Impugnante (amostragem) e Doc. 06: Sentença proferida pelo Juízo da 4ª Vara de Feitos Tributários de Belo Horizonte/MG).

Alega, em síntese, que:

- é sociedade de propósito específico que tem como objeto a implantação, operação, manutenção e exploração comercial da Usina Hidrelétrica Baguari por meio da sua participação no Consórcio UHE Baguari;

- referido Consórcio UHE Baguari foi originalmente constituído, em janeiro/06, pelas empresas Baguari I Geração de Energia Elétrica S/A, CEMIG Geração e Transmissão S/A (CEMIG-GT) e Furnas Centrais Elétrica, com a finalidade de receber outorga de concessão para implantação e exploração da Usina Hidrelétrica Baguari, localizada no município de Governador Valadares/MG e comercialização da energia elétrica produzida;

- posteriormente, as empresas CEMIG-GT e Furnas uniram-se e constituíram a sociedade de propósito específico Baguari Energia S/A (Impugnante), com a finalidade de absorver sua participação no consórcio e no contrato de concessão;

- o estabelecimento da Impugnante tem função meramente administrativa, com o objetivo de atender a questões regulatórias da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), para fins de comercialização da energia produzida na Usina Hidrelétrica Baguari, cuja exploração é realizada pelo consórcio;

- em função da sucessão das empresas CEMIG-GT e Furnas pela Baguari Energia S/A (Impugnante), o consórcio passou a ser formado pelas sociedades Baguari I Geração de Energia S/A e Baguari Energia S/A, sendo que o percentual de participação das sociedades passou a ser de 51% (cinquenta e um por cento) e 49% (quarenta e nove por cento), respectivamente;

- conforme previsto na cláusula 10ª do contrato de constituição (Doc. 03), o consórcio transfere às sociedades consorciadas (Baguari I e Baguari Energia S/A/Impugnante), na proporção de sua participação, a energia elétrica gerada na usina, para posterior comercialização, sendo emitidas notas fiscais de transferência para acobertar tais operações, as quais são abarcadas pelo diferimento do ICMS previsto no item 37, alínea "a.2", do Anexo II do RICMS/02;

- parte da energia elétrica recebida do consórcio foi comercializada em operações interestaduais não sujeitas à incidência do ICMS, nos termos do art. 7º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

Sustenta que a regra prevista no art. 12 do RICMS/02, pela qual a Fiscalização sustenta o lançamento, no sentido de que a saída posterior de mercadoria sem incidência do ICMS é causa de encerramento do diferimento, não se aplica à hipótese específica dos autos, pois:

I) o estabelecimento autuado possui atuação meramente administrativa e foi constituído por questões regulatórias, motivo pelo qual não há que se falar na ocorrência de duas operações (aquisição de energia com diferimento por ela e posterior revenda interestadual), mas em uma operação (saída interestadual de energia elétrica do consórcio para o adquirente em outro estado);

II) no caso da energia elétrica, a previsão de encerramento do diferimento só se aplica a operações internas, sob pena de violação à regra específica de recolhimento integral do imposto para o estado de destino.

Aduz que as operações internas de remessa de energia elétrica do Consórcio UHE Baguari para o estabelecimento da Impugnante, o qual tem natureza meramente administrativa, não podem ser consideradas isoladamente como fez a Fiscalização.

Reitera que a circulação da energia elétrica envolvida nas operações autuadas não pode ser compreendida em duas etapas (uma interna – diferida, e uma interestadual – não tributada), pois ocorre, de fato, uma única operação interestadual de comercialização de energia elétrica, desde sua geração até a aquisição pelos compradores situados em outros estados, já que ela age como mera intermediária.

Assevera que, tratando-se o presente caso de uma operação única interestadual de circulação de mercadorias, a tributação da energia elétrica pelo ICMS se dá nos estados destinatários, por força do art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei Complementar (LC) nº 87/96, havendo a não-incidência apenas na saída do estado de Minas Gerais, por força do art. 155, inciso II, § 2º, inciso X, alínea “b”, da Constituição da República (CR/88) e também do art. 5º, inciso IV, do RICMS/02, conforme entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 198.088-5.

Afirma que o Plenário do STF, no julgamento do RE 198.088-5, decidiu que a previsão contida no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da CR/88 não trata de não-incidência propriamente dita, e visa apenas a beneficiar os estados de destino das mercadorias nele descritas, desde a sua produção até o consumo final.

Reproduz trechos de decisões judiciais, os quais entende corroborar sua defesa.

Afirma que, mesmo que se pudesse considerar as duas operações isoladamente (operação interna com diferimento do pagamento do imposto e operação interestadual), a Fiscalização desconsiderou que, nos termos do art. 155, inciso II, § 2º, inciso X, alínea “b”, da CR/88, a subsequente saída interestadual de energia elétrica não é operação abarcada pela não-incidência, mas sim operação tributada no estado de destino, o que, no seu entender, atrairia a aplicação do art. 14, § 1º, do RICMS/02.

Entende que o recolhimento do ICMS diferido é dispensado também pelo art. 15, § 3º do RICMS/02, pois, no caso de saída interestadual de energia elétrica o princípio do destino assegura a manutenção dos créditos das operações anteriores.

Conclui que a regra geral de encerramento do diferimento prevista no art. 12 do RICMS/02 não é aplicável à hipótese específica dos autos, pois tal medida implica no recolhimento do imposto para Minas Gerais, o que é indevido, seja porque,

na verdade, trata-se de uma operação única interestadual (Consórcio – adquirente em outro estado), seja porque, em se tratando de energia elétrica e derivados de petróleo, o ICMS incidente em toda a cadeia de comercialização, desde a produção até o consumo, pertence ao estado de destino dos produtos.

Afirma que não suscita a ilegalidade ou inconstitucionalidade da regra prevista no art. 12 do RICMS/02, mas apenas a sua correta interpretação e aplicação. E que no caso de aparente antinomia de normas (recolhimento do ICMS para o estado de destino e encerramento do diferimento), deve-se buscar a interpretação sistêmica e que obedeça ao princípio da especificidade, que é justamente a explicitada por ela em sua peça defensiva.

Requer o cancelamento da exigência fiscal por considerar que a regra geral de encerramento do diferimento, prevista no art. 12 e seguintes do RICMS/02, não é aplicável ao caso concreto.

Lado outro, informa que o consórcio de empresas consiste na associação de companhias ou qualquer outra sociedade, sob o mesmo controle ou não, que não perderão sua personalidade jurídica, para obter finalidade comum ou determinado empreendimento.

Destaca também que, de acordo com a previsão contida nos §§ 1º e 2º do art. 278 da Lei nº 6.404/76, embora estejam obrigados a se inscreverem no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) e arquivarem seus contratos na junta comercial, os consórcios não possuem personalidade jurídica. Reproduz os arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404/76.

Sustenta que, apesar de ser capaz de contrair obrigações, adquirir direitos, ter foro, receber e partilhar receitas, o consórcio age por intermédio das pessoas jurídicas que o constituem (consorciadas), que conservam as suas respectivas personalidades jurídicas e respondem individualmente por suas obrigações, na proporção de sua participação no consórcio.

Argui que a administração do consórcio fica a cargo da empresa líder; as partes contratantes serão as próprias consorciadas e a responsabilidade de cada consorciada será estabelecida no contrato de constituição, na proporção de sua participação.

Assevera que, no aspecto tributário, como o consórcio não possui personalidade jurídica, o recolhimento dos tributos é, em geral, realizado pelas consorciadas, na proporção de sua participação e que, nada impede, porém, que a legislação determine que o consórcio realize as operações em nome próprio, o que não altera o fato de que, na verdade, tais operações são praticadas pelas próprias consorciadas.

Aduz que, de acordo com a Lei nº 12.402/11, as empresas integrantes do consórcio respondem pelos tributos devidos em relação às operações praticadas pelo consórcio na proporção de sua participação, permitindo apenas que o consórcio faça a retenção de tributos federais no caso de contratação, em nome próprio, de pessoas físicas ou jurídicas, ficando as empresas consorciadas, neste caso, como responsáveis solidárias.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil - RFB nº 1.199/11, que dispõe sobre os procedimentos fiscais dispensados aos consórcios, constituídos nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404/76, determina que o faturamento referente à atividade consórcil será realizado mediante emissão de nota fiscal ou fatura própria das consorciadas, proporcionalmente à participação de cada empresa no empreendimento.

Ressalta, ainda, que o § 2º do art. 4º, da citada IN, estabelece que, nos casos em que for autorizado pela legislação do ICMS ou do ISSQN, o consórcio poderá emitir nota fiscal ou fatura própria, no valor total da operação, observando-se a apropriação proporcional da receita por cada consorciada.

Informa que o entendimento da Receita Federal do Brasil, manifestado em diversas consultas, é no sentido de que a regra prevista no § 2º do art. 4º da IN nº 1.199/11 é uma exceção, que tem como finalidade compatibilizar os procedimentos previstos na legislação federal com os procedimentos previstos na legislação do ICMS e do ISSQN.

Conclui que as transferências de energia elétrica realizadas pelo Consórcio UHE Baguari para o seu estabelecimento, na proporção da sua participação no empreendimento, constituem meras remessas sem transferência de propriedade, não havendo efetiva circulação das mercadorias em tais operações.

Sustenta que, apesar de a legislação estadual prever que tais remessas estejam sujeitas ao diferimento do ICMS, estas operações sequer estão sujeitas à incidência do imposto.

Assevera que o art. 155, inciso II da CR/88, que disciplina a incidência do ICMS, prevê que o fato gerador do imposto é a operação de circulação de mercadorias, de forma que apenas quando se verificar a presença concomitante dos três vocábulos indicados no dispositivo (operação, circulação e mercadorias) haverá incidência do ICMS.

Reitera que, como o consórcio não possui personalidade jurídica, as operações sob apreciação, referem-se à transferência de energia elétrica entre estabelecimentos da mesma empresa, que não está sujeita à incidência do ICMS, já que não há circulação, uma vez que não há transferência de titularidade da mercadoria, e trata-se de própria operação, já que inexistente qualquer negócio jurídico envolvido, mas simples remessa para si mesmo.

Aduz que, embora a Fazenda Pública exija o ICMS em operações entre estabelecimentos do mesmo titular, com base no art. 12, inciso I, da LC nº 87/96, o STJ já pacificou entendimento de que o imposto não incide nessas operações, por meio da Súmula nº 166 e também sob a sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.125.133), em entendimento partilhado pelos demais tribunais e pelo STF.

Afirma ser indevida a multa isolada exigida pela falta de emissão de notas fiscais, para fins específicos de recolhimento do tributo, já que a não emissão das notas fiscais está em consonância com o entendimento de que não ocorreu encerramento do diferimento.

Salienta não ser razoável a exigência da multa isolada, no caso sob apreciação, uma vez que efetivamente não houve descumprimento de obrigação acessória ou qualquer atitude de má-fé do contribuinte.

Considera que a multa isolada deve ser afastada, também, diante da impossibilidade de sua aplicação em conjunto com a multa de revalidação, tendo em vista o princípio da absorção, pois existe uma nítida relação de causalidade e dependência entre as supostas infrações cometidas.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 341/359, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls.362/380, 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.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS em razão de não ter a Autuada efetuado o encerramento do diferimento do pagamento do imposto relativo à parcela da energia elétrica adquirida no mercado interno ao abrigo do diferimento, na proporção das saídas subsequentes não tributadas, e sobre a falta de emissão de notas fiscais para fins de recolhimento do imposto diferido, em desacordo com as normas contidas no art. 15, § 1º, inciso I (49-A do Anexo IX), ambos do RICMS/02.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 57 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 219, § 1º, e 220, incisos I, II, III, IV, V, VIII e IX, ambos do RICMS/02.

Registra-se a Fiscalização, inicialmente, que a energia elétrica, embora seja um bem imaterial, é considerada, para todos efeitos legais, como mercadoria. Essa constatação decorre do próprio texto constitucional, ao estabelecer no § 3º do art. 155 que, à exceção do ICMS, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Esse conceito foi sedimentado na vigência do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que estabeleceu no inciso I do art. 83, que se consideram móveis para os efeitos legais as energias que tenham valor econômico.

Dessa forma, a energia elétrica insere-se, para efeito de tributação, na regra matriz do ICMS, inciso II do art. 155 da Constituição da República, que atribuiu competência aos estados e ao Distrito Federal para instituírem o tributo sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”.

A Constituição da República trouxe, ainda, no § 9º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o consagrado princípio de destino

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da tributação pelo ICMS nas operações com energia elétrica, posteriormente respaldado pelo STF no julgamento do RE 198.088, bem como o parâmetro para a imposição tributária que, segundo a norma, deveria alcançar todas as etapas das operações com a energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação,

Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96 que veio estabelecer as normas gerais sobre o ICMS, ao dispor sobre incidência, fato gerador e base de cálculo do ICMS, não teceu considerações especiais sobre energia elétrica, estabelecendo para ela, portanto, o mesmo tratamento tributário dispensado às demais mercadorias:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

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

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;

Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização

(...)

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Integra a base de cálculo do imposto:

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

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

Apesar de o enquadramento legal e doutrinário da energia elétrica como mercadoria estar pacificado, não havendo mais dúvidas acerca de sua natureza jurídica, suas peculiaridades, em função de ser classificada como bem intangível, sua demanda, volume, circulação, inexistência de estoques, dentre outras, fazem com que em relação a ela se apresente uma logística completamente diferenciada dos demais produtos a que se equipara para efeitos tributários.

Essas características próprias aliadas à estrutura tarifária e a 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 nº 10.848, de 15 de março de 2004, provocaram importantes reflexos na interpretação e aplicação da legislação de regência do ICMS em relação à energia elétrica.

É de se observar, no entanto, que energia elétrica é mercadoria, e como tal deve ser tratada.

Desse modo, ao contrário do alegado pela Impugnante, toda e qualquer saída de energia elétrica corresponde, para fins de incidência do ICMS, a uma circulação de mercadoria. Logo, com exceção da saída de energia destinada a outros estados, nos termos do disposto no art. 155, inciso II e § 2º, inciso X, alínea "b" da Constituição da República, todas as operações relativas à saída de energia elétrica estão sujeitas à tributação do ICMS, não estando excluída da incidência do imposto a entrada de energia elétrica no território do estado, em operações interestaduais, onde se localize o ponto de consumo do destinatário, desde que este não comercialize ou industrialize a energia recebida, nos termos do art. 2º, § 1º, inciso III, da LC nº 87/96.

Considerando, então, 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 LC 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 da LC nº 87/96.

Percebe-se, portanto, ser equivocada a tese defendida pela Impugnante de que a circulação da energia elétrica envolvida nas operações autuadas não pode ser compreendida em duas etapas, mas sim, em uma única operação interestadual de comercialização de energia elétrica, desde sua geração até a aquisição pelos

compradores situados em outros estados, já que a Impugnante age como mera intermediária.

Caso assim fosse, as operações realizadas pelos diversos agentes comercializadores de energia elétrica (empresas que compram energia por meio de contratos bilaterais no ambiente livre, podendo revender esta energia aos consumidores livres ou a outros comercializadores, em operações internas ou interestaduais) estariam fora do campo de incidência do ICMS, o que seria um despropósito.

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 LC nº 87/96, a caracterização do fato gerador do ICMS independe da natureza jurídica da operação que o constitui.

É dentro desse 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:

(...)

§ 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.

Ao contrário do alegado pela Impugnante, as saídas da mercadoria energia elétrica gerada pela Usina Hidrelétrica Baguari com destino à Baguari Energia S/A, são tributadas pelo ICMS. Essas operações não são isentas, sequer são imunes, pois não há norma constitucional ou de regência do tributo que assim estabeleça.

O estado de Minas Gerais, por deliberação própria, em caráter discricionário, considerou por bem aplicar sobre as saídas de energia elétrica do estabelecimento gerador para estabelecimentos de suas consorciadas, na hipótese da atividade ser explorada mediante consórcio, o instituto do diferimento previsto no art. 9º da Lei nº 6.763/75 e regulamentado no Capítulo IV, arts. 7º ao 17 e no Anexo II, do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O diferimento do imposto, mencionado, encontra-se estabelecido no item 37 “a.2” do Anexo II do RICMS/02, a seguir transcrito:

Anexo II

Item	Hipóteses/Condições
37	Saída de energia elétrica

(...)

a.2) para estabelecimentos de suas consorciadas, na hipótese da atividade ser explorada mediante consórcio.

Como se sabe, o diferimento ocorre 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.

Vale lembrar, nesse diapasão, que o diferimento não se confunde com desoneração do imposto. O imposto cujo lançamento e recolhimento foi transferido para operação posterior terá, necessariamente, de ser recolhido.

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.

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. Confira-se:

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:

(...)

Por sua vez, cumprindo os preceitos legais, o RICMS/02 estabeleceu no art. 12, inciso I, que se encerra 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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, como a Impugnante recebeu, em transferência, energia elétrica, ao abrigo do diferimento, e, posteriormente, promoveu saída de parte da mercadoria em operação interestadual não tributada, operou-se o encerramento do diferimento.

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.

Nota-se que, caso não tivesse o estado de Minas Gerais concedido o diferimento, aplicar-se-ia a regra geral do débito e crédito, ou seja, a energia elétrica adquirida pela Impugnante seria tributada, com o imposto integrando a sua base de cálculo, possibilitando o seu creditamento, entretanto, como promove saídas não tributadas, à luz das disposições contidas no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b”, da Constituição da República, teria de proceder à anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Verifica-se, portanto, ser descabida a alegação da Impugnante de que o encerramento do diferimento previsto no art. 12 do RICMS/02, não se aplica à hipótese dos autos. Ao contrário, as operações sob apreciação amoldam-se perfeitamente à hipótese estabelecida no inciso I do art. 12 do RICMS/02. Não há qualquer ressalva na legislação tributária, para o caso em exame, como defende a Impugnante.

Não assiste razão à Impugnante ao alegar que no caso concreto não ocorreu o encerramento do diferimento, por considerar que a subsequente saída interestadual de energia elétrica não é abarcada pela não-incidência, mas sim operação tributada no estado destinatário, o que atrairia a aplicação do § 1º do art. 14 do RICMS/02, a seguir transcrito:

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.

§ 1º 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.

(...)

Conforme já exposto, a Constituição da República, a LC nº 87/96 e as normas contidas na legislação de regência do tributo fazem clara distinção entre operações de entrada e operações saída da energia elétrica. A legislação não comporta a interpretação pretendida pela Impugnante de que, o caso sob apreciação, refere-se, não a duas operações, mas a uma única operação.

Ora, as operações com mercadorias, especificamente com a mercadoria energia elétrica, são:

- tributadas pelo ICMS;
- imunes (não alcançadas pela tributação a partir de determinação constitucional) ou;
- isentas.

Não há outro tratamento tributário que possa ser aplicado ao caso.

Para efeitos tributários, não existe uma operação que se inicia no estabelecimento da Usina Hidrelétrica Baguari e termina no estabelecimento adquirente situado em outra UF.

Frise-se, não se pode confundir a operação de saída, promovida pela Autuada, com a operação de entrada, promovida pelo adquirente situado em outra UF.

A operação interestadual de saída de energia elétrica (promovida pela Autuada), por determinação constitucional, não é alcançada pela tributação do ICMS.

Por sua vez, a entrada de energia elétrica em operações interestaduais, que poderá ser tributada, ou não, a depender da sua destinação (consumo ou comercialização/industrialização), não tem o condão de interferir nas causas do encerramento do diferimento. As operações, apesar de subsequentes, são autônomas.

Mesmo que a operação de entrada da energia elétrica no estabelecimento adquirente localizado em outra UF - tributada ou não - não tenha nenhuma implicação no encerramento do diferimento sob apreciação, é preciso esclarecer que:

1) somente ocorre o fato gerador do imposto devido ao estado de destino, nos termos do art. 2º, § 1º, inciso III da LC nº 87/96, na hipótese de a energia elétrica destinar-se a consumo do adquirente.

Nesse caso, por força das normas contidas no art. 9º da LC nº 87/96, c/c Convênio ICMS nº 83/00, os estados e o Distrito Federal foram autorizados a atribuir ao estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situados em outras unidades federadas, a condição de substituto tributário, relativamente ao ICMS incidente sobre a entrada, em seus territórios, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização.

2) na hipótese de entrada de energia elétrica destinada a comercialização ou industrialização não há incidência do ICMS (*o que é o caso das entradas em outras UF da energia elétrica relativas às operações interestaduais efetuadas pela Impugnante, conforme a seguir demonstrado*).

Compulsando as informações contidas no Anexo 4 dos autos (mídia eletrônica de fls. 22), é possível verificar que toda a energia elétrica comercializada pela Impugnante em operação interestadual destinou-se à distribuição ou comercialização, já que em todas as notas fiscais foi inserido o CFOP 6251 - Venda de energia elétrica para distribuição ou comercialização.

Também não socorre à Impugnante a alegação de que o recolhimento do ICMS diferido é dispensado por determinação do art. 15, § 3º, do RICMS/02:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

§ 2º - Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, é dispensado o recolhimento:

I - quando a operação com a mercadoria estiver alcançada pela isenção prevista no art. 459 da Parte 1 do Anexo IX;

II - quando for assegurado o direito à manutenção do crédito do imposto pela entrada da mercadoria, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 3º - Não havendo o recolhimento do imposto diferido, em razão do disposto no parágrafo anterior, é vedado o lançamento do valor como crédito do imposto.

Como se sabe, apenas em casos específicos, previstos na legislação tributária, admite-se a manutenção do crédito do imposto relativo à entrada de mercadorias, cujas saídas não foram alcançadas pela tributação do ICMS. Como exemplo, produtos destinados à exportação, o que não é o caso dos presentes autos.

E se não há operação subsequente tributada, encerra-se o diferimento, ressalvado o recolhimento do imposto nos casos listados nos incisos I e II do §2º retro, não abarcando a hipótese em exame.

No que se refere à alegação da Defesa de que “como o consórcio não possui personalidade jurídica, sendo que as empresas consorciadas são diretamente responsáveis na proporção de sua participação (previamente definida no contrato de constituição do consórcio), trata-se, na realidade, de transferência de energia elétrica entre estabelecimentos da mesma empresa, que não está sujeita à incidência do ICMS, já que (I) não há circulação, uma vez que não há transferência de titularidade da mercadoria, e (II) não há a própria operação, já que inexistente qualquer negócio jurídico envolvido, mas simples remessa para si mesmo.”, mais uma vez não assiste razão à Impugnante.

Primeiro não se pode confundir “personalidade jurídica” com “capacidade tributária”.

O fato de não possuir personalidade jurídica, por força de disposição contida em legislação federal (§ 1º do art. 278 da Lei nº 6.404/76), não a exime da condição de contribuinte do ICMS, desde que realize operações de circulação de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto, por força competência atribuída aos estados pelo no inciso II do art. 155 da Constituição Federal.

Veja como essa matéria encontra-se disciplinada no Anexo IX do RICMS/02:

Art. 50 - Relativamente ao estabelecimento gerador cuja atividade seja explorada mediante consórcio de empresas, será observado o seguinte:

I - o consórcio, por intermédio da empresa líder, que agirá como mandatária das demais consorciadas, deverá requerer, com anuência expressa destas, inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS;

II - a empresa líder deverá registrar todas as operações da atividade consórcil, em livros próprios do estabelecimento, ficando responsável pelo cumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas com o imposto, previstas para as demais concessionárias ou permissionárias de exploração de energia elétrica.

§ 1º -

§ 2º - As empresas consorciadas respondem solidariamente pelas obrigações tributárias relacionadas com a atividade consórcil.

É de se observar, no entanto, que esse tema trazido ao debate pela Impugnante, resta superado. Nesse sentido, é esclarecedora a resposta à Consulta de Contribuinte nº 024/01, de 16 de fevereiro de 2001, elaborada pela Superintendência de Legislação Tributária - SLT, atualmente Superintendência de Tributação (SUTRI), que, naquela oportunidade, já cuidou de eliminar qualquer possibilidade de prevalecer interpretação compatível com a sustentada pela Impugnante. Examine-se:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 024/01

(MG de 17/02/2001)

PTA Nº 16.000050208-04

CONSULENTE: Cia. Siderúrgica Belgo-Mineira

ORIGEM: Belo Horizonte - MG

EMENTA:

CONSÓRCIO PARA GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA - VAF - O Consórcio é quem deverá cumprir todas as obrigações fiscal-tributárias relativas à atividade de geração e exploração da energia elétrica, inclusive informar o Valor Adicionado Fiscal.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente informa que, juntamente com a Samarco Mineração S/A., constituiu a Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim S/A., cujo aproveitamento hidrelétrico da UHE Guilman-Amorim está localizado

no Rio Piracicaba, sendo a barragem instalada no município de Nova Era e a casa de força no município de Antônio Dias.

Constituíram, também, o Consórcio Autoprodutor Guilman-Amorim, tendo a Companhia Siderúrgica Belgo-Mineira 51% de participação e a Samarco Mineração S/A., 49%. Esclarece que o Consórcio é arrendatário efetivo da Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim e detentor da concessão para geração e exploração de energia elétrica, e que o mesmo firmou com a CEMIG um Acordo Operativo com o objetivo de regular o relacionamento entre a CEMIG e as partes Consorciadas, no que se refere à operacionalização da UHE Guilman-Amorim, bem como um contrato de prestação de serviços para a operação e manutenção dos equipamentos da usina, inclusive a transmissão da energia gerada até os locais de consumo.

Diante do exposto,

CONSULTA:

Quais os procedimentos fiscais a serem adotados pela Cia. Siderúrgica Belgo-Mineira e pela Samarco Mineração S/A.? Como devem informar a energia gerada para instruir o VAF?

RESPOSTA:

Como se depreende dos fatos narrados pela Consulente, quem detém a concessão para a geração e exploração da energia elétrica é o Consórcio Autoprodutor Guilman-Amorim, na condição de arrendatário da Usina Hidrelétrica.

Assim sendo, e considerando que, apesar de não possuir personalidade jurídica, o Consórcio é dotado de capacidade tributária, isto é, pode realizar fatos jurídico-tributários considerados geradores de obrigações tributárias, inclusive acessórias, ele (e não a Consulente ou sua Sócia no empreendimento) é quem deverá cumprir todas as obrigações fiscal-tributárias relativas à atividade de geração e exploração da energia elétrica, tais como o pagamento do ICMS, a inscrição no Cadastro de Contribuintes, a escrituração e emissão de documentos fiscais, dentre outras.

Todavia, cumpre-nos lembrar que, nos termos da Lei de Concessões e Permissões (8.987/75), e diante da inexistência de personalidade dos Consórcios, no caso específico da presente Consulta, respondem solidariamente pelos atos praticados em nome do Consórcio a Consulente e a Samarco Mineração S/A.,

inclusive no caso de eventual descumprimento de obrigações tributárias.

(...)

DOET/SLT/SEF, 16 de fevereiro de 2001.

No tocante as alegações defensórias relativas à não-incidência de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, cabe mencionar que por força do disposto no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA) e art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, não se incluem na competência deste órgão julgador administrativo “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”.

Contudo, deve-se destacar que a própria Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 12, é clara quanto à incidência do ICMS em operações de transferências interestaduais:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Ressalte-se que há juristas de renome, a exemplo de Vittorio Cassone, que defendem a tributação pelo ICMS das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme infratranscrito:

"Por isso, reputo constitucional o art. 12, I, da LC nº 87/96, ao estabelecer: 'Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular' (Cassone, Vittorio - Direito Tributário - 13ª Edição - Ed. Atlas - 2001 - pág. 298).

Da mesma forma, o eminente Professor Alcides Jorge Costa a admite, ao entendimento que toda agregação de valor à mercadoria, que a leve ao consumo, ainda que sem transferência da posse ou da propriedade, configura hipótese de incidência do ICMS (ICM na Constituição e na Lei Complementar, pág. 83/90).

Assim, corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Por fim, como não há reparo a ser feito na exigência do ICMS e da multa de revalidação em razão do encerramento do diferimento, correta, também, é a exigência da Multa Isolada prevista no art. 57 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 219, § 1º e 220, incisos I, II, III, IV, V, VIII e IX, ambos do RICMS/02, a seguir reproduzidos, não havendo que se falar em redução ou supressão da penalidade isolada, como pretendido pela Impugnante.

Lei nº 6.763/75

Art. 57 - As infrações para as quais não haja penalidade específica serão punidas com multa de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

500 (quinhentas) a 5.000 (cinco mil) UFEMGs, nos termos de regulamento.

### RICMS/02

Art. 219. A infração para a qual não haja penalidade específica será punida com multa de 500 (quinhentas) a 5.000 (cinco mil) UFEMG, observado o disposto no artigo seguinte.

1º A multa de que trata o caput deste artigo será calculada em função do valor da prestação de serviço, da operação ou da mercadoria a que se referir a infração, ou, na falta deste, com base no valor total das saídas de mercadorias do estabelecimento ou das prestações de serviços, no mês em que tenha ocorrido a infração.

(...)

Art. 220. A multa prevista no artigo anterior será aplicada, tendo por base os valores previstos nos §§ 1º e 2º do referido artigo, sob o seguinte critério:

I - valores até 20.000 (vinte mil) UFEMG: multa de 500 (quinhentas) UFEMG;

II - valores acima de 20.000 (vinte mil) e até 30.000 (trinta mil) UFEMG: multa de 1.000 (mil) UFEMG;

III - valores acima de 30.000 (trinta mil) e até 40.000 (quarenta mil) UFEMG: multa de 1.500 (mil e quinhentas) UFEMG;

IV - valores acima de 40.000 (quarenta mil) e até 50.000 (cinquenta mil) UFEMG: multa de 2.000 (duas mil) UFEMG;

V - valores acima de 50.000 (cinquenta mil) e até 60.000 (sessenta mil) UFEMG: multa de 2.500 (duas mil e quinhentas) UFEMG;

(...)

VIII - valores acima de 80.000 (oitenta mil) e até 90.000 (noventa mil) UFEMG: multa de 4.000 (quatro mil) UFEMG;

IX - valores acima de 90.000 (noventa mil) e até 100.000 (cem mil) UFEMG: multa de 4.500 (quatro mil e quinhentas) UFEMG;

(...)

**Relembra-se que a referida multa isolada foi exigida em face da falta de emissão de notas fiscais para fins de recolhimento do imposto diferido, em desacordo com as normas contidas no art. 15, § 1º, inciso I, do RICMS/02 (art. 49-A do Anexo IX do RICMS/02):**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aproveitamento do valor correspondente como crédito do imposto, nas hipóteses de:

(...)

*Efeitos de 15/12/2002 a 21/03/2013 - Redação original:*

*"§ 1º Considera-se devido o imposto no mês em que tenha ocorrido qualquer dos fatos previstos nos incisos do caput deste artigo, hipótese em que será observado, para fixação da base de cálculo, o disposto na alínea "a" do inciso IV do caput do artigo 43 deste Regulamento, devendo o contribuinte:"*

I - emitir nota fiscal com destaque do imposto correspondente e com a observação de que a emissão se deu para fins de recolhimento do imposto diferido, indicando o fato determinante do recolhimento; (grifou-se).

Art. 49 - A. A empresa concessionária ou permissionária de energia elétrica, relativamente às entradas de mercadoria ao amparo do diferimento previsto na alínea "b" do item 37 da Parte 1 do Anexo II, deverá, nas hipóteses de encerramento do diferimento de que trata o art. 15 deste Regulamento, apurar o imposto devido e emitir Nota Fiscal modelo 1 ou 1- A, ou NF- e até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência de quaisquer das hipóteses determinantes do encerramento.

Parágrafo único. O valor do imposto apurado nos termos do caput deverá ser informado no Campo 94 do quadro "Apuração do ICMS no período" da DAPI modelo 1.

Também não procede o argumento da Defesa de impossibilidade de cumulação das multas.

A Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, foi aplicada em função da falta de pagamento do imposto e tem como base de cálculo o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte, conforme disposto no art. 53, inciso III, da citada lei:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

§ 2º O pagamento de multa não dispensa a exigência do imposto, quando devido, e a imposição de outras penalidades. (Grifou-se).

Já a Penalidade Isolada prevista no art. 57 da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 219, § 1º e 220, incisos I, II, III, IV, V, VIII e IX, ambos do RICMS/02, foi aplicada pelo fato de ter havido descumprimento de obrigação acessória, materializada na falta de emissão de nota fiscal para fins de recolhimento do imposto diferido.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª 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 a Dra. Fernanda de Oliveira Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 01 de junho de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**

**Wagner Dias Rabelo  
Relator**

CS/D