

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.543/20/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001207276-40	
Impugnação:	40.010149076-31	
Impugnante:	Energisa Minas Gerais - Distribuidora de Energia S.A. IE: 153056023.00-00	
Proc. S. Passivo:	Eugênio Kneip Ramos	
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. 12, inciso I c/c art. 13 do RICMS/02.** Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido 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 do RICMS/02 c/c art. 49-A do Anexo IX do mesmo diploma legal. **Infração caracterizada.** Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 57 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 219 e 220, incisos VII a X, ambos do RICMS/02.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2015, em função da constatação das seguintes irregularidades:

1. Falta de encerramento do diferimento do ICMS, relativamente à parcela da energia elétrica adquirida no mercado interno, ao abrigo desse instituto (diferimento), na proporção das saídas subsequentes isentas (para consumidores de baixa renda e para Administração Pública – item 79 do Anexo I do RICMS/02) ou não tributadas (inclusive perdas), contrariando o disposto no art. 12, inciso I c/c art. 13 do RICMS/02 (*exigências: ICMS e MR*).

Particularmente, no mês de maio de 2015, o perfil do agente apresentou posição credora (posição financeira) e o seu Balanço Energético apresentou valor positivo (resultado quantitativo - MWh), caracterizando disponibilização de energia

elétrica para o mercado, amparada pela não incidência do ICMS, ocasionando, também, o encerramento do diferimento de forma proporcional a essa saída não tributada.

2. Falta de emissão de notas fiscais para fins de recolhimento do imposto diferido, nos termos previstos no art. 15, § 1º do RICMS/02 c/c art. 49-A do Anexo IX do mesmo diploma legal (*exigência: MI – art. 57 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 219, § 1º e art. 220, incisos VII a X, ambos do RICMS/02*).

Com relação à primeira irregularidade, as exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Quanto à segunda infração, a exigência fiscal se restringe à Multa Isolada prevista no art. 57 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 219, § 1º e art. 220, incisos VII a X, ambos do RICMS/02.

Compõem o Auto de Infração os seguintes anexos, dentre outros, com as denominações abaixo indicadas:

- **Anexo 1** (fls. 18/26): demonstrativo da quantidade e do valor unitário das operações de entrada de energia elétrica adquiridas no mercado interno com diferimento do ICMS;
- **Anexo 2** (fls. 28/30): demonstrativo do valor das operações de saídas de energia elétrica, faturadas por meio de Notas Fiscais de Conta de Energia Elétrica (modelo 6) – NF/CEE;
- **Anexo 3** (fl. 32): demonstrativo do valor das operações de saídas de energia elétrica, faturadas por meio de NFe (não houve saídas a esse título);
- **Anexo 4** (fl. 34): percentual de saídas de energia elétrica não tributadas pelo ICMS em relação ao total de energia comercializada no período;
- **Anexo 5A** (fls. 37/44): cálculo dos valores de energia elétrica passíveis de encerramento do diferimento na entrada de energia elétrica – art. 12 e 13 do RICMS/02;
- **Anexo 5B** (fl. 46): tabela do demonstrativo de Balanço Energético e Posição do Perfil do Agente da CCEE – 2015;
- **Anexo 5C** (fls. 48/49): cálculo dos valores de encerramento do diferimento na entrada de energia elétrica – em virtude de o perfil do agente apresentar posição credora e o seu Balanço Energético apresentar valor positivo, caracterizando disponibilização de energia elétrica não tributada para o mercado;
- **Anexo 6** (fl. 51): demonstrativo do cálculo do ICMS relativo ao encerramento do diferimento da energia elétrica adquirida no mercado interno;
- **Anexo 7** (fl. 53): demonstrativo do cálculo da multa isolada;
- **Anexo 12** (fls. 204/210): tabela de perdas publicadas pela ANEEL para o período civil de 2015.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 213/233, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 266/282.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 285/318, opina, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Irregularidade 01 - ICMS - Recolhimento a Menor - Falta de Encerramento do Diferimento do Imposto:

Conforme relatado, a irregularidade refere-se a recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2015, em função da falta de encerramento do diferimento do ICMS, relativamente à parcela da energia elétrica adquirida no mercado interno, ao abrigo desse instituto (diferimento), na proporção das saídas subsequentes isentas (para consumidores de baixa renda e para Administração Pública) ou não tributadas (inclusive perdas), contrariando o disposto no art. 12, inciso I c/c art. 13 do RICMS/02.

RICMS/02

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;

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.

Particularmente, no mês de maio de 2015, o perfil do agente apresentou posição credora (posição financeira) no âmbito da CCEE e o seu Balanço Energético apresentou valor positivo (resultado quantitativo, em MWh), caracterizando disponibilização de energia elétrica para o mercado, amparada pela não incidência do ICMS, ocasionando, também, o encerramento do diferimento de forma proporcional a essa saída não tributada.

A tabela abaixo, cujos dados foram extraídos da Pré-Fatura disponibilizada pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) à SEF/MG, demonstra a posição financeira credora do agente (estabelecimento autuado) na CCEE (vide Anexo 5B – fl. 46).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informações para Secretaria de Estado da Fazenda - Detalhamento da Pré-fatura

maio/2015

Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo TM_MCP a,m (R\$)	Total de Ajustes de Exposições Financeiras TAJ_EF a,m (R\$)	Total de Encargos Consolidados ENCARGOS a,m (R\$)	Efeito da Contratação por Disponibilidade ECD a,m (R\$)	Efeitos de Contratação por Regime de Cotas de Garantia Física ECCGF a,m (R\$)	Efeito da Contratação de Comercialização de Energia Nuclear - ECCEN a,m (R\$)	Efeito do CCEAR Quantidade de Usinas Aptas ECQA a,m (R\$)	Ajuste Decorrente de Recontabil. AJU_RECON a,m (R\$)	Resultado Referente ao Excedente Financeiro da Energia de Reserva - RES_EXCD_ER a,m (R\$)	Resultado Final RESULTADO a,m (R\$)	Ajustes (R\$)	Valor a liquidar pelo perfil de agente (R\$)
5.341.434,83	460.516,87	-566.526,62	-115.973,30	-1.082.883,20	-225.983,71	-108.847,77	-366.072,39	429.363,95	3.765.028,66	-3.345.214,43	419.814,23

Em termos quantitativos (em MWh – Balanço Energético), o resultado das operações da Impugnante apresentou valor positivo, conforme indicado no quadro abaixo, caracterizando disponibilização efetiva de energia elétrica para o mercado, ao abrigo da não incidência do imposto.

Informações para Secretaria de Estado da Fazenda - Detalhamento da Pré-fatura

maio/2015

Sigla do Agente	CNPJ Agente	Perfil de Agente	Classe do Perfil	Consumo Total TRCa,s,r,w (MWh)	Contratação Líquida PCLa,s,w,r (MWh)	Contratos de Venda Total (MWh)	Contratos de Compra Total (MWh)
ENERGISA MG	19.527.639/0001-58	ENERGISA MG	Distribuidor	110.479,545	-125.899,214	0,000	125.899,214

Observação da Assessoria do CCMG:

Os campos "Garantia Física Total (TGFIS a, s, r, w - MWh)", "Geração Total (TGG a, s, r, w - MWh)", "Consolidação do Resultado do MRE (MRE a, s, r, w - MWh) e Consumo da Geração (TGGC a, s, r, w - MWh) **estão zerados** na Pré-Fatura disponibilizada pela CCEE, motivo pelo qual não constam no quadro acima.

O “Balanço Energético” representa o resultado, em quantidade de energia elétrica (MWh), no período de referência da liquidação financeira, das operações de compra, venda, geração e consumo de energia elétrica do perfil de agente, nos termos da definição contida no art. 3º, § 1º, inciso I da Resolução nº 4.956/16.

Como o estabelecimento autuado (agente da CCEE) tem a classe de perfil de distribuidor de energia elétrica e no mês de maio de 2015 as únicas variáveis que compuseram as suas operações foram os “Contratos de Compra Total” (125.899,214 MWh) e “Consumo Total” (110.479,545 MWh), significando que o seu resultado foi positivo em 15.419,67 MWh (15.419,67 = 125.899,214 – 110.479,545), conclui-se, como já afirmado, que houve uma efetiva disponibilização de energia elétrica para o mercado, ao abrigo da não incidência do imposto.

Ressalte-se que o Fisco não está a utilizar a Resolução nº 4.956/16 como fundamento do presente lançamento, pois o encerramento do diferimento por ele utilizado está previsto em normas legais distintas, a saber: art. 12, inciso I c/c art. 13 do RICMS/02 e arts. 15 e 49-A do Anexo IX do mesmo diploma legal.

O Fisco apenas demonstra, com base em dados técnicos e idôneos, obtidos de relatórios disponibilizados pela CCEE, que a Autuada disponibilizou, fisicamente (em MWh), energia elétrica para Mercado de Curto Prazo da CCEE, sujeita à não incidência do ICMS, nos termos previstos no art. 53-F, inciso I do Anexo IX do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 c/c art. 3º, parágrafo único da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, uma vez que equiparada a uma operação interestadual.

O resultado positivo, em quantidade de energia elétrica (MWh), concomitantemente com a posição credora nas operações do Mercado de Curto Prazo da CCEE, das operações de compra, venda, geração, consumo, etc., por representar uma efetiva disponibilização de energia elétrica para o mercado, ao abrigo da não incidência do imposto, obriga o agente a recolher o ICMS diferido relativo às aquisições de energia com diferimento do imposto, nos termos previstos nos arts. 15 e 49-A do Anexo IX, ambos 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 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.

Efeitos de 22/03/13 a 11/06/19

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.

Ressalte-se, por oportuno, que no Relatório Fiscal, anexado ao Auto de Infração (fls. 08/15), o Fisco descreve toda a metodologia por ele utilizada para fins de apuração do ICMS decorrente do encerramento do diferimento do ICMS de parte da energia elétrica assim adquirida pela Impugnante, em operações internas, *verbis*:

Relatório Fiscal (fls. 08/15)

“... L) EXPLICAÇÃO DO TRABALHO FISCAL

Importante registrarmos, inicialmente, que a energia elétrica, embora seja um bem imaterial, é considerada, para todos os efeitos jurídico-tributários, 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.**

Ademais, 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 bens móveis**, para os efeitos legais, **as energias que tenham valor econômico**.

Considerando, então, que a energia elétrica está sujeita à incidência do ICMS na condição de mercadoria, aplicam-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 de cálculo 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.

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, ou para empresa concessionária ou permissionária de energia elétrica, o **instituto do DIFERIMENTO** previsto no art. 9º da Lei nº 6.763/75 e regulamentado no Capítulo IV, art. 7º ao 17 e no Anexo II, do RICMS/02.

O diferimento mencionado, encontra-se estabelecido no item 37 do Anexo II do RICMS/02 e ocorre quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação de saída de energia elétrica forem transferidos para operação ou prestação posterior nas ocorrências definidas nas alíneas 'a' e 'b' do referido artigo.

No entanto, via de regra, o **adquirente** ou o destinatário da mercadoria **deverão recolher o imposto diferido**, em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do crédito do imposto, **quando a mercadoria**, adquirida ou recebida para comercialização, for objeto de **operação posterior isenta ou não tributada**. Significa dizer, no nosso contexto, que a Energia Elétrica adquirida com diferimento deverá **ter seu diferimento encerrado com pagamento do ICMS** a ela relativo, mediante emissão de nota fiscal para o fim específico de encerramento do diferimento, conforme normas previstas no art. 15, inciso I do RICMS/02 e Anexo IX, art. 49-A do RICMS/02.

Portanto, tendo o Fisco constatado que, em 2015, o sujeito passivo deixou de recolher ICMS em razão do encerramento do diferimento, haja vista que parte da energia elétrica adquirida no mercado interno com diferimento foi objeto de saídas isentas ou não tributadas, lavrou-se o presente AI para exigir o imposto e multas cabíveis.

Com o objetivo de efetuar o cálculo correto dos valores de energia a serem encerrados devemos determinar a quantidade de energia elétrica que foi objeto de saída isenta ou não tributada e encerrar estas quantidades respectivamente nas entradas, nota fiscal por nota fiscal, para evitar cálculos de média de valores que poderiam alterar o valor exato do encerramento do diferimento.

Assim, com os seguintes procedimentos e explicações, efetuamos o cálculo do montante do ICMS não recolhido em função de encerramento de diferimento de energia elétrica em 2015.

1 - Efetuamos levantamento das entradas de EE, mediante conferência dos arquivos eletrônicos entregues pelo contribuinte, e separamos somente as entradas provenientes do mercado interno cujo ICMS era sujeito a diferimento de seu pagamento, conforme determina a Lei 6763/75, art. 9º e no item 37 do Anexo II do RICMS/02. Este levantamento está demonstrado no Anexo I;

2 - Da mesma forma, efetuamos o levantamento das saídas de EE ocorridas no período de 2015 mediante Notas Fiscais de Conta de Energia Elétrica modelo 6. Este levantamento está demonstrado no Anexo 2;

3 - Verificamos as informações de saídas de energia elétrica através de Notas Fiscais Eletrônicas, mas os arquivos declarados pelo contribuinte não continham tais notas fiscais no período analisado. Mantivemos o Anexo 3 no auto de infração com o resultado 'zero' em suas colunas para fins de registrar que foi feita a tentativa de levantamento e para manter o padrão estrutural dos anexos do auto de infração, ou seja, não foram identificadas NFe de saída para a CCEE;

4 - De posse dos valores das saídas totais mensais (coluna 'Total Soma - Anexo 2') e das saídas não tributadas (colunas 'Isentas_Soma e Out_Vrs_Soma') foi efetuado cálculo do percentual mensal entre as Saídas Não Tributadas e o Total das Saídas de Energia Elétrica. Este cálculo está demonstrado no Anexo 4;

5 - O Anexo 5A possui três grupos de colunas: a) o primeiro contendo as quantidades de EE entradas com

diferimento e os valores unitários das notas fiscais; b) o segundo contendo os dados de perdas de energia elétrica declaradas pelo contribuinte e das perdas regulatórias publicadas pela ANEEL em 2015; e c) o terceiro contendo os dados para o cálculo dos valores do encerramento do diferimento na entrada de energia elétrica em 2015 em função do disposto nos art. 12 e 13 do RICMS/02;

6 – A ANEEL define os percentuais regulatórios das perdas técnicas e não técnicas das concessionárias na Revisão Tarifária Periódica, que ocorre a cada 4 ou 5 anos;

7 – As Perdas Não Técnicas declaradas pelo contribuinte devem sempre ser incluídas no cálculo do encerramento do diferimento. No entanto, quando estes valores forem inferiores às Perdas Não Técnicas Regulatórias, publicadas pela ANEEL, os valores regulatórios é que valem para integrar o cálculo. Por isso, no Anexo 5A as colunas ‘C’ e ‘D’ demonstram tais valores, sendo os da coluna ‘D’ extraídos da publicação da ANEEL (Anexo 12), que são utilizados na coluna ‘F’ dependendo de qual seja maior;

8 – Por outro lado, como regra geral, as perdas técnicas ficam fora do cálculo do encerramento do diferimento. As Perdas Técnicas que porventura excedam aos valores Regulatórios são consideradas **Não Admitidas pela ANEEL** e são, por este motivo, incluídos no cálculo do encerramento do diferimento. Assim, a coluna ‘E’ do Anexo 5A demonstra os valores mensais das Perdas Técnicas Não Admitidas para fins de integrar o cálculo do encerramento do diferimento do período;

9 – No terceiro grupo de colunas temos os dados a serem utilizados no cálculo dos valores do encerramento do diferimento na entrada de energia elétrica em 2015 em função das normas fixadas pelos art. 12 e 13 do RICMS/02 – coluna ‘K’. Primeiramente temos a coluna ‘G’ que traz para o Anexo 5A os valores mensais da coluna 7 do Anexo 4 configurando o **Percentual Mensal de Saídas de Energia Elétrica Não Tributada** que irá integrar o cálculo final dos valores passíveis de encerramento neste Anexo 5A;

10 – Na sequência, efetuamos na coluna ‘H’ a apuração da quantidade de energia entrada com diferimento (QTDCOM – MWH) diminuída das perdas técnicas (não admitidas) e não técnicas;

11 – Com o objetivo de aproximar, em virtude das perdas, o cálculo do encerramento à realidade de

energia elétrica faturada pelo contribuinte, expurgamos, na coluna 'H', o **Total das Perdas Técnicas e Não Técnicas**, em cada item, das Quantidades de Entradas Diferidas (QTDCOM – Coluna A), chegando ao valor da **QTDCOM Diminuída das Perdas Técnicas e Não Técnicas** que será utilizado como base de cálculo dos valores a encerrar na Coluna 'I';

12 – Assim, efetuamos na coluna 'I' do Anexo 5A, o cálculo da Quantidade de Energia Elétrica a Encerrar por item na entrada e na sequência calculamos na coluna 'J' as quantidades de EE + Perdas a encerrar por item que serão as bases de cálculo da coluna 'K';

13 - O último cálculo no Anexo 5A é o da coluna 'K' onde demonstramos os valores da EE passíveis de Encerramento do Diferimento (art. 12 e 13 do RICMS/02). Este cálculo é efetuado ao multiplicarmos cada item de Quantidade de EE + Perdas a Encerrar por Item (Col. J) pelo valor unitário (Col. B) de cada nota fiscal de entrada com diferimento;

14 – NO Anexo 5B apresentamos a 'TABELA DO DEMONSTRATIVO DE BALANÇO ENERGÉTICO E POSIÇÃO DO PERFIL DO AGENTE DA CCEE – 2015' que tem por base o Relatório de Contabilização Energético (CFZ003) extraído da página da CCEE na internet mediante senha restrita concedida ao Fisco. Acesso ao conteúdo exclusivo do link 'Divulgação de Resultados e Informações – Painel Confaz'. A coluna 'B' denominada 'Balanço Energético' não consta dos relatórios da CCEE. O balanço energético foi apurado conforme a seguinte fórmula: $BE = TGG + MRE - TGGC - TRC - CVT + CCT$;

15 – Ainda neste Anexo 5B, ressaltamos a coluna 'D' denominada '**Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido**', quem também não consta dos relatórios da CCEE. Considera-se Índice de Estorno e Recolhimento do Imposto Diferido o resultado positivo da divisão do valor obtido no Balanço Energético (Col. B) pela quantidade total de energia elétrica adquirida mediante contratos bilaterais registrados na CCEE pelo perfil do agente no período (Col. A);

16 – No Anexo 5C temos o cálculo dos **Valores de Energia a Estornar em função do Perfil de Agente** apresentar posição credora e o seu Balanço Energético apresentar Valor Positivo, caracterizando disponibilidade de energia elétrica não tributada para o mercado, assim todos os estabelecimentos a ele associados deverão recolher o valor correspondente à aplicação do Índice de Estorno e Recolhimento de

Imposto Diferido sobre o valor do imposto diferido na operação anterior, relativo às entradas de energia elétrica no estabelecimento, no período de referência da liquidação financeira.

Importante ressaltar que embora tenha sido calculado, no Anexo 5B, o Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido no mês de maio/2015, este deve ser aplicado sobre os créditos apropriados no mês de junho, pois as notas fiscais de entrada de energia elétrica via de regra são escrituradas no mês posterior ao seu recebimento, conseqüentemente ocasionando a apropriação também no mês seguinte às entradas;

17 – No Anexo 6 são calculados os **valores mensais do ICMS** relativo ao encerramento total do diferimento da energia elétrica. Este cálculo utiliza os valores finalizados nos Anexos 5A (Coluna 1) e 5C (Coluna 2) para fixação dos valores da base de cálculo do tributo que, como se sabe, devem incluir o próprio valor do ICMS (Coluna 3). Portanto, mediante aplicação da alíquota pertinente (Coluna 4) chegamos aos valores mensais pretendidos para tributação na Coluna 5;

18 – No Anexo 7 efetuamos o cálculo das Multas Isoladas pela não emissão de notas fiscais de encerramento do diferimento conforme exigência legal. Vale a observação de que a emissão das notas fiscais deveria ter ocorrido no mês subsequente ao do encerramento do diferimento, conforme artigo 49-A do Anexo IX do RICMS/MG. Por isso os valores da coluna do ‘Mês de referência de emissão da NF’ se apresentam deslocados 1 mês para frente.” (Grifos Originais)

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Mister se faz destacar que a Impugnante não questiona a metodologia utilizada pelo Fisco, para fins de apuração do ICMS decorrente do encerramento do diferimento, pois sua impugnação se limita a questões eminentemente de direito, o que será visto nas linhas a seguir.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante afirma, inicialmente, que é “pacífico tanto pela doutrina como pela jurisprudência que as operações de consumo de energia elétrica têm suas peculiaridades, razão pela qual o fato gerador do ICMS ocorre apenas no momento em que a energia elétrica sai do estabelecimento fornecedor, sendo efetivamente consumida. Não se cogita acerca de tributação das operações anteriores, quais sejam de produção e distribuição da energia, porquanto estas representam meios necessários à prestação desse serviço público ao consumidor final, ensejando a cobrança de um único ICMS”.

Sustenta, nesse sentido, que o art. 34, § 9º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/88 (ADCT) assegura que “as empresas

*distribuidoras de energia elétrica, na condição de substitutos tributários, são as responsáveis pelo pagamento do ICMS incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, **calculado o imposto sobre o preço praticado na operação final**, dispositivo este reproduzido pelo art. 9º, § 1º, inciso II da LC nº 87/96”.*

No seu entender, o estado de Minas Gerais, de forma equivocada e ignorando as especificidades que envolvem a energia elétrica, “*inseriu as operações com energia elétrica dentre as hipóteses de diferimento do imposto (art. 8º combinado com o item 37, do Anexo II, e com o art. 49, do Anexo IX, do Regulamento do ICMS – RICMS/MG)*”.

Destaca que, como fornece, muitas vezes, “*energia para os chamados ‘consumidores de baixa renda’ (imóveis residenciais que consomem até 90 quilowatts/hora mensais) e para órgãos da administração pública direta e indireta estadual, situações isentas de tributação pelo ICMS, nos termos da legislação estadual (RICMS/MG, art. 6º, Anexo I, Parte I, item 79), bem como realiza vendas interestaduais amparadas pela não incidência do imposto e, ainda, incorre em perdas decorrentes de furtos de energia/fraudes, entendeu a fiscalização mineira – **de forma totalmente equivocada** – que a Requerente, ao promover saídas de energia elétrica ao abrigo da isenção e/ou não tributação do ICMS, teria dado ensejo ao encerramento do diferimento, nos termos do art. 12, inciso I da parte geral do RICMS-MG, devendo recolher ICMS sobre as operações anteriores ao fornecimento de energia ao consumidor final”.*

Porém, a seu ver, “*não há que se falar em diferimento de ICMS da energia elétrica, haja vista a especialidade da mercadoria e a incidência do imposto apenas no momento do consumo, sendo certo que a aplicação do art. 12, inciso I, da parte geral do RICMS-MG para imputar à distribuidora de energia (ora Requerente) o ônus pelo pagamento de imposto que, de fato não existe, haja vista a concessão da isenção pelo próprio ente estatal, encerra em nítida violação ao art. 34, § 9º, do ADCT, art. 9º, § 1º, inciso II, da LC nº 87/96 e arts. 121, inciso I e 175, ambos do CTN*”.

Para corroborar seu entendimento, a Impugnante tece, inicialmente, algumas considerações acerca das especificidades da energia elétrica, a fim de identificar, em suas palavras, “*o elemento temporal de incidência do ICMS e entender a inexistência de diferimento do ICMS no caso da energia elétrica*”.

Afirma, a seguir, que o consumo de energia elétrica pressupõe, logicamente, sua produção e sua distribuição, quase sempre por concessionárias e permissionárias de serviço público e que as etapas de ciclo econômico da energia elétrica - que abrangem a produção, a distribuição e o consumo - estão absolutamente interligadas, o que se justifica, inclusive, em razão da natureza desse bem incorpóreo, a saber: (i) não se sujeita à estocagem; (ii) é de consumo imediato; e (iii) uma vez lançado no sistema elétrico, não pode ter sua origem identificada.

Aduz que, como não pode ser estocada, a energia é consumida de forma imediata, motivo pelo qual as operações realizadas até o fornecimento ao consumidor

final estão totalmente interligadas, constituindo, em verdade, uma única e indissociável operação.

Conclui que, *“em razão das peculiaridades da energia elétrica, o elemento temporal da hipótese de incidência do ICMS é o consumo, ou seja, só há a ocorrência do fato gerador do ICMS no momento em que a energia elétrica, saindo da rede elétrica, é utilizada/consumida pelo consumidor final”*.

Sustenta, uma vez mais, que, *“as etapas anteriores ao consumo da energia elétrica são indissociáveis. Por essa razão, não pode a energia elétrica ser tratada como uma mercadoria comum, para fazer incidir o ICMS nas etapas anteriores à venda ao consumidor final”*, ou seja, *“no caso de energia elétrica, as etapas anteriores à venda ao consumidor não são autônomas, aptas a ensejar a incidência do ICMS de forma isolada”*.

Após citar e transcrever doutrina sobre o assunto, a Impugnante argumenta que *“no caso de energia elétrica, não há que se falar em tributação, pelo ICMS, de cada fase, desde a geração até o consumo, haja vista as especificidades do produto. A cadeia percorrida pela energia até o consumidor final é considerada como algo único, sobre o qual incide uma único ICMS no momento do consumo da energia”*.

Reitera, nesse sentido, que, *“não obstante a influência direta das etapas de geração e distribuição de energia na determinação da base de cálculo do ICMS, agregando a esta base todos os custos desde a produção, tais etapas não configuram hipótese autônoma de incidência do referido tributo, já que, devido à especialidade da mercadoria, há uma única hipótese de incidência do ICMS que é o seu consumo/utilização pelo consumidor final”*.

Assevera 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 art. 34, § 9º do ADCT da CF/88.

Reproduz o § 9º do art. 34 do ADCT e o artigo 9º, § 1º, inciso II da LC nº 87/96 e afirma que, da simples leitura desses dispositivos, pode-se concluir: (i) o ICMS incide apenas por ocasião do consumo, sendo calculado pelo preço praticado na operação final de venda; (ii) o imposto deve ser recolhido ao Estado de destino, onde situado o consumidor final; e (iii) o recolhimento, por substituição, caberá ao fornecedor da energia ao consumidor final, ou seja à distribuidora.

Assim, segundo sua visão, não é possível calcular e cobrar o ICMS com base na operação anterior, realizada entre a produtora e a distribuidora de energia, como pretende o Estado de Minas Gerais, *“isso porque se o diferimento significa a postergação do pagamento do imposto devido em uma etapa de circulação para a etapa seguinte, para que se pudesse falar em diferimento do ICMS-Energia elétrica seria necessária a incidência do tributo nas etapas anteriores à saída ao consumidor*

final e seu efetivo consumo, O QUE NÃO OCORRE, haja vista a indissociabilidade das etapas e inexistência de consumo da energia nessas fases”.

Sustenta, dessa forma, que “a expressão ‘diferimento’ adotada pelo RICMS-MG, contraria o disposto no § 9º, do artigo 34, do ADCT, o qual assegura a ‘não incidência’ do tributo em quaisquer das fases comerciais da energia elétrica precedentes ao consumo”

Acrescenta que, “seguindo essa linha de que o tratamento tributário aplicável às operações com energia decorre de previsão constitucional e que não pode ser interpretado como ‘diferimento’, é de se concluir que a operação de fornecimento de energia elétrica com isenção do ICMS não se enquadra na hipótese do art. 12, inciso I, do RICMS/MG, não podendo, portanto, dar ensejo à exigência do imposto diferido”.

Conclui, assim, que errou o estado de Minas Gerais ao enquadrar a energia elétrica dentre as hipóteses de diferimento do ICMS, sendo certo que a aplicação do art. 12, inciso I do RICMS/02 ao caso é **inconstitucional e ilegal**, uma vez que viola frontalmente o disposto no art. 34, § 9º do ADCT e no art. 9º, § 1º, inciso II da LC nº 87/96.

Complementa que, “não obstante, exigir o ICMS-Energia elétrica da Requerente (distribuidora de energia), quando a operação tributável é beneficiada por isenção/não tributação do imposto, viola o art. 121, I, do CTN, atribuindo a qualidade de contribuinte a quem não é, haja vista que o contribuinte do ICMS é o consumidor final, sendo a distribuidora de energia apenas responsável pelo repasse do tributo aos cofres públicos”.

Ressalta que o ICMS é, por sua natureza, um tributo indireto, no qual o ônus financeiro é repassado para o consumidor, que é, no seu entendimento, o contribuinte do imposto, nos termos do art. 121, inciso I do CTN.

Reitera que, no caso da energia elétrica, não existe qualquer dúvida acerca do papel do consumidor e da distribuidora na operação, uma vez que, tanto o art. 34, § 9º do ADCT, quanto o art. 9º da LC nº 87/96, são expressos ao determinar que a distribuidora figurará como substituto tributário, sendo responsável pelo recolhimento do tributo devido pelo consumidor final.

Enfatiza que, “no caso em análise, não há dúvidas que a Requerente – fornecedora de energia elétrica – é a responsável pelo repasse do ICMS aos cofres públicos, sendo o consumidor final o **contribuinte**, que é quem efetivamente suporta o encargo financeiro do tributo”

Assim, a seu ver, “se o consumidor final, por suas características, goza de isenção, não incidência do ICMS, não cabe ao Fisco exigir da Requerente (distribuidora) o imposto que não é devido pelo contribuinte (consumidor), sob pena de violação ao artigo 121, I, do CTN”.

Noutro ângulo, a Impugnante ressalta que, o que deu ensejo à cobrança do ICMS que lhe foi imputada pelas etapas anteriores ao consumo da energia elétrica foi, justamente, a isenção concedida pelo próprio Estado aos contribuintes de baixa renda e

aos órgãos da administração pública estadual, nos termos do art. 6º, da Parte Geral, combinado com o item 79 do Anexo I do RICMS/02.

Considera não ser possível que o estado Minas Gerais minimize os custos da energia elétrica isentando determinados consumidores do pagamento do ICMS e, em face deste benefício, exija da distribuidora o ICMS sobre as operações anteriores.

Por outro lado, segundo a Impugnante, *“além de exigir ICMS relativo a operações em que não há a incidência do imposto, à luz do art. 34, § 9º do ADCT e do artigo 9º da LC nº 87/96 e da natureza da energia elétrica, e de onerar quem não é contribuinte do imposto, a referida exigência viola o artigo 175, do CTN, o qual dispõe que a isenção é hipótese de exclusão do crédito tributário”*.

Conclui que, estando excluída a obrigação de pagamento do único ICMS incidente sobre a energia elétrica, por óbvio que tal benefício se estende a toda a cadeia, até porque, não há incidência de ICMS sobre as etapas que precedem o consumo da energia elétrica, sendo que as mesmas, apesar de influenciarem na composição da base de cálculo do tributo, não têm, por si só, autonomia para ensejar a tributação.

Afirma que o mesmo raciocínio se aplica às hipóteses de não incidência, com fundamento no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CF/88 c/c art. 3º, inciso III da LC nº 87/96, acrescentando que, segundo decisão do STJ, a mesma racional se tem nas saídas decorrentes de furto e fraude (saídas não tributadas), sendo certo que a energia furtada não pode ser objeto de consumo, além de que, neste caso, não há relação jurídica entre a distribuidora e o consumidor.

Assevera que inexistente base de cálculo possível, já que o ICMS incide sobre o valor da operação da qual decorre a entrega dessa mercadoria ao consumidor final, nos termos do § 9º do art. 34 do ADCT, e que, pensar diferente é o mesmo que aplicar uma punição dupla ao contribuinte que perde sua mercadoria, não realiza economicamente qualquer negócio jurídico, não praticando, pois, o fato gerador, tendo, ainda assim, que recolher o ICMS.

Reafirma que, se a operação final – única operação tributável – está amparada por isenção do ICMS, não incidência, ou decorre de furto, não se pode pensar em tributação das operações anteriores, quais sejam, as de produção e passagem da energia da geradora para a distribuidora, uma vez que:

(i) o ciclo comercial da energia elétrica, ou seja, as etapas desde a produção ao consumo são indissociáveis, o que faz com que as operações de circulação de energia anteriores ao consumo sejam entendidas com uma única operação tributável, onde incide um único ICMS, quando da última operação (saída da distribuidora para o consumidor final) e efetivo consumo da mercadoria;

(ii) sendo o elemento temporal do ICMS sobre energia elétrica o consumo, não há incidência do ICMS nas operações anteriores onde este não incide, por ausência do fato gerador, o que afasta a possibilidade de aplicação do instituto do diferimento (postergação do imposto devido numa etapa para a outra);

(iii) sendo a isenção hipótese de exclusão do crédito tributário, não pode ser exigido qualquer tributo nos casos de saídas isentas a consumidores finais haja vista que o único ICMS incidente sobre a cadeia foi afastado pela isenção.

No seu entender, resta claro, no momento em que *“fornece energia elétrica a consumidores finais que gozam do benefício da isenção do imposto, inclusive o próprio Estado, não há que se falar em recolhimento do ICMS ao estado de Minas Gerais, já que a última operação do ciclo de circulação da mercadoria (energia elétrica) ocorreu ao amparo da isenção do imposto. Assim, como somente esta etapa submete-se à imposição tributária, toda a cadeia estará albergada pela isenção”*.

Nesse contexto, a Impugnante acrescenta que, *“conforme dispõe o inciso 79.1, do Anexo I, do RICMS-MG, ..., o benefício da isenção deve ser transferido ao beneficiário mediante a redução do valor da operação, no montante correspondente ao imposto dispensado. Se a Requerente, quando fornecer energia elétrica aos consumidores finais que gozam da isenção do ICMS, for obrigada ao pagamento do ICMS incidente sobre todo o ciclo de circulação da mercadoria, acabará ela, concessionária, sendo onerada pelo imposto, desvirtuando, assim, toda a essência do tributo, que é, por natureza, indireto, ou seja, devido pelo consumidor final”*.

Afirma que exigir ICMS sobre as fases anteriores ao consumo a pretexto da ocorrência do encerramento do diferimento, na medida em que a última e única operação não foi tributada, é permitir o enriquecimento sem causa do Estado.

Por fim, a Impugnante anexa à sua defesa sentença de 1ª instância e acórdão do TJ/MG favoráveis à sua tese de que não haveria tributação nas fases anteriores ao consumo e que devido a operações de saída isentas e não tributadas não poderia o estado de Minas Gerais cobrar da distribuidora de energia elétrica o ICMS sobre encerramento de diferimento.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, o feito fiscal está plenamente respaldado na legislação que rege a matéria, o que restará evidenciado nas linhas que se seguem.

Porém, antes da análise de mérito propriamente dito e da legislação que rege a matéria, mostram-se necessários alguns esclarecimentos sobre a cronologia dos fatos inerentes à tributação do ICMS sobre a energia elétrica, bem como das alterações ocorridas na estrutura do MERCADO DE ENERGIA ELÉTRICA, que permitirão uma melhor compreensão da matéria objeto da presente lide.

Até a vigência da Constituição Federal de 1967, conforme estabelecia o 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 nº 2.308, de 31 de agosto de 1954, cobrado pela União sob a forma de imposto de consumo, 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 a mercadoria e incluída no campo de incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), podendo-se destacar o § 3º do art. 155, a seguir transcrito:

CF/88

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

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e 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 lei complementar disciplinasse a matéria, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (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 do produto 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 ou ao Distrito Federal, conforme o local onde ocorresse essa operação.

CF/88 - ADCT

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 n.º 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.

Em 1996, foi editada a Lei Complementar nº 87/96 (LC nº 87/96), que estabeleceu normas gerais sobre o ICMS e, ao dispor sobre incidência, fato gerador e base de cálculo do ICMS, não teceu considerações especiais sobre energia elétrica, atribuindo a esta o mesmo tratamento e as mesmas condições para a tributação do ICMS sobre as demais mercadorias.

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

Nessa mesma direção o Supremo Tribunal Federal (STF), na Ação Rescisória AR 1607/MS – Mato Grosso do Sul, relatada pelo Ministro Joaquim Barbosa, no 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 CF/88 e art. 34, § 9º, do ADCT]”*.

Apesar de o enquadramento legal e doutrinário da energia elétrica como mercadoria estar pacificado no sistema jurídico, de forma que hoje, não haja mais dúvida acerca de sua natureza jurídica, as suas peculiaridades, conforme bem lembrado pela Impugnante, em função de ser classificada como bem intangível, sua demanda, volume, circulação, inexistência de estoques, dentre outras, fazem com que apresente uma logística completamente diferenciada dos demais produtos a que se equipara para efeitos tributários.

Verifica-se, portanto, não restar dúvidas de que energia elétrica é mercadoria, e é como mercadoria que o Fisco a trata.

Em seu singular trabalho Érika Soares Miranda (2003) descreve com propriedade as principais características da energia elétrica:

“Trata-se de mercadoria intangível, que não pode ser estocada, transportada por linhas de transmissão e distribuição, sua demanda se dá em volume bem superior aos demais produtos. 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. A produção é baseada em pesquisas de demanda para todos os horários do dia, mas não existe estoque nem centralizado ou descentralizado.

O cliente recebe o produto 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 isso tudo funciona. Os reservatórios das usinas hidrelétricas, as centrais de distribuição, o índice pluviométrico de cada ano a seguir, os investimentos feitos pelo governo, permitindo que cada nova indústria a ser instalada, cada prédio lançado, cada residência nova construída precise somente seguir os padrões das distribuidoras

de energia para obter a ligação imediata, recebendo o produto, sem custo adicional de frete, tempo de carga e descarga. A energia elétrica não sofre os reflexos do ciclo de vida útil ou prazo de validade dos produtos. (MIRANDA, Érika, 2003).”

Essas particularidades aliadas à estrutura de mercado, às regras tarifárias 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 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 já citada Lei nº 9.074/95.

Dentre as mencionadas inovações introduzidas pela Lei nº 10.848/04 considera-se relevante 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 institucionais do 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 na 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 demonstra que a CF/88, o ADCT e a LC nº 87/96 antecedem 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: “atividades integradas de geração, transmissão e distribuição executadas por um único agente”.

No modelo anterior, a tarifa de fornecimento de energia elétrica incluía todos os custos do processo geracional e de distribuição, sendo o preço final a consumidor o valor definido como base de tributação.

No modelo atual, o preço da mercadoria “energia elétrica” é formado pelos custos da energia elétrica gerada por um agente gerador, pelos custos de transmissão cobrados pelas empresas transmissoras conectadas ao sistema da rede básica e pelos custos de distribuição, medidos e cobrados pelas empresas distribuidoras.

Todos os custos bem definidos, sendo: de geração, transmissão e distribuição integram o preço da mercadoria disponibilizada para o consumo. Todos os custos repercutem através da cobrança do preço final ao consumidor, mesmo que a transmissão seja cobrada por uma empresa, a distribuição por outra e a energia entregue por outra, no caso de operações realizadas no ACL. No fim, a energia consumida foi única, sendo a mesma que deu origem às cobranças das tarifas: de geração de energia, de distribuição e de transmissão.

Por sua vez o ICMS, que, por essência, é um tributo, indireto, não-cumulativo, seletivo e calculado “por dentro”, incide sobre cada uma das operações de circulação de mercadorias, em cada etapa deste processo, de forma independente a cada circulação ficta da energia elétrica.

Frise-se que o ICMS não é imposto criado para o consumo de mercadoria. É imposto sobre a operação de circulação de mercadoria.

- CRITÉRIO MATERIAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS) Segundo Geraldo Ataliba (Professor USP e PUC) “(...) é a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. E ainda mais, não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que dizem respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias”.

- CIRCULAÇÃO FICTA - A saída do estabelecimento pode ser ficta (por questões operacionais, poderá haver a tradição simbólica. Nesses casos, dá-se por praticada a circulação jurídica quando da emissão dos respectivos documentos fiscais).

- CRITÉRIO TEMPORAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS) “(...) é juridicamente irrelevante a circulação física da mercadoria. Sua ausência não impede que se realizem negócios jurídicos concernentes àquele bem, com a transferência de titularidade e a conseqüente incidência do ICMS. Por tais razões, já que é prescindível a circulação física para fins jurídicos, comprovado o trânsito simbólico, torna-se sem importância saber dos locais por onde se realizam a passagem física dos bens” (PAULO DE BARROS CARVALHO Professor Emérito da USP e da PUC/SP)

Desse modo, toda e qualquer saída de energia elétrica, correspondente à operação representada por uma nota fiscal emitida de um agente para outro, 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 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 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.

Saliente-se ainda o disposto no art. 85, § 4º do RICMS/02, que determina que, para fins de recolhimento do imposto, relativamente aos fornecimentos de energia elétrica, considera-se ocorrido o fato gerador no momento em que ocorrer a emissão da nota fiscal.

RICMS/02

Art. 85 - O **recolhimento do imposto** será efetuado
[...]

§ 4º Para efeitos deste artigo, **relativamente** à prestação de serviços de comunicação e **aos fornecimentos de energia elétrica** e de gás, **considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que ocorrer a emissão do respectivo documento fiscal.** (Destacou-se)

Feitas essas breves considerações, passa-se à análise do mérito propriamente dito do presente lançamento.

Ressalte-se, inicialmente, 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 LC 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 faz a Impugnante, 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.”*

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 Ambiente de Contratação Livre - 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, dentre 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 Ambiente de Contratação Regulada (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: (i) tributadas pelo ICMS, (ii) imunes – não alcançadas pela tributação por determinação constitucional – ou (iii) 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 autorizatárias 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:

Considerando-se 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 (são apenas diferidas, no âmbito interno deste Estado), 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 estadual 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, regulamentado pelos arts. 7 a 17 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, *verbis*:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

Lei nº 6.763/75

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.

RICMS/02

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.

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.

RICMS/02

Art. 13. O recolhimento do imposto diferido será feito pelo contribuinte que promover a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operação ou a prestação que encerrar a fase do diferimento, ainda que não tributadas.

Importante ressaltar que o encerramento do diferimento imposto pela legislação à Impugnante ocorreu em virtude de suas operações de saída isentas ou não tributadas, e também das perdas ocorridas no âmbito de sua atuação, o que impede a tributação pelo ICMS da última etapa da operação, mas concretiza a tributação sobre as fases anteriores de geração, de transmissão e a própria de distribuição.

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 de baixa renda e para os órgãos da administração pública direta deste Estado, suas fundações e autarquias de direito público, essas, sim, isentas do tributo, 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;

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) pelos órgãos da Administração Pública direta deste Estado, suas fundações e autarquias, mantidas pelo Poder Público estadual e regidas por normas de Direito Público.

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

Mais uma vez equivoca-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).

Nas operações realizadas neste Estado, o ICMS devido pela saída de energia elétrica, é de responsabilidade do agente que promover a saída e considera-se ocorrido o fato gerador no momento da emissão da respectiva nota fiscal (art. 85, § 4º do RICMS/02).

Por sua vez, o Convênio ICMS nº 83/00 autorizou os Estados e o Distrito Federal a atribuir 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.

Diferentemente 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 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.

Consulta de Contribuinte nº 277/2014

Ementa:

ICMS – ENERGIA ELÉTRICA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RESPONSABILIDADE – A responsabilidade por substituição tributária prevista no art. 51 da Parte 1 do Anexo IX e no art. 67 da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/MG, em conformidade com o Convênio ICMS 83/00, prevalece sobre o disposto no Convênio ICMS 77/11, uma vez que este é autorizativo e não foi internalizado pela legislação mineira.

Exposição:

A Consulente, situada no Estado do Rio de Janeiro, tem como atividade principal o comércio atacadista de energia elétrica CNAE 3513-1/00 e está inscrita no Cadastro de Contribuintes deste Estado como substituta tributária.

Afirma que se dedica às atividades de: comercialização de energia elétrica, por conta própria ou por conta de terceiros; intermediação de operações de comercialização de energia elétrica entre terceiros; participação como agente de comercialização de energia elétrica junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE); representação de terceiros junto à CCEE; prestação de consultoria em energia elétrica; e participação em outras sociedades, como quotista ou acionista.

Alega que, embora esteja estabelecida no Rio de Janeiro, possui clientes em Minas Gerais, motivo pelo qual está inscrita como substituta tributária neste Estado.

Sustenta que as operações interestaduais com energia elétrica estão sujeitas a normas específicas de substituição tributária disciplinadas nos Convênios ICMS 83/00 e 77/11.

Menciona que, inicialmente, com a edição do Convênio ICMS 83/00, todos os Estados passaram a se vincular às normas nele descritas. Posteriormente, com a edição do Convênio ICMS 77/11, os Estados que a ele aderiram, inclusive Minas Gerais (efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012), passaram a se submeter aos ritos neste convênio previstos.

Assevera que este Estado passou a adotar no RICMS/MG os preceitos do Convênio ICMS 83/00 e, embora tenha aderido ao Convênio ICMS 77/11, não alterou a legislação existente, nem editou novas normas sobre a matéria.

Aduz que embora o RICMS/MG, com sua atual redação, traga como sujeito passivo por substituição tributária pela entrada de energia elétrica em Minas Gerais o gerador ou o distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica (Consulente), o Convênio ICMS 77/11, ao qual este Estado também aderiu, atribui esta responsabilidade à distribuidora, ao destinatário ou à geradora de energia elétrica, conforme critérios contidos no próprio convênio.

Assim, entende que, da forma como se apresenta atualmente a legislação, há inequívoco conflito acerca da atribuição de responsabilidade por substituição tributária, visto que, nos termos do RICMS/MG (e Convênio ICMS 83/00), a Consulente é responsável, o que implica o cumprimento de obrigações tributárias, principal e acessórias, enquanto, que de acordo com o Convênio ICMS 77/11, não haveria essa atribuição de responsabilidade.

Ressalta que, por disposição expressa da cláusula quarta-A, inciso III do Convênio ICMS 77/11, as disposições do Convênio ICMS 83/00 não se aplicam às operações interestaduais relativas à circulação de energia elétrica destinada a estabelecimentos ou domicílios localizados nas unidades federadas constantes do seu Anexo Único.

Com dúvidas quanto à interpretação da legislação, formula a presente consulta.

Consulta:

Qual é o sujeito passivo por substituição tributária nas operações interestaduais com energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto?

Resposta:

A legislação mineira, conforme dispõe o art. 51 da Parte 1 do Anexo IX e o art. 67 da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/MG, prevê como responsável, na condição de substituto tributário, pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, incidente sobre a entrada, em território mineiro, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto, o estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situado em outra unidade da Federação.

O regulamento está em plena concordância com o disposto no Convênio ICMS 83/00.

“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, eis 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, como sustentado pela Defesa.

Em sua defesa, a Impugnante apresentou, também, 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. CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO E DAS MULTAS RESPECTIVAS, DE PROCEDÊNCIA DA AÇÃO.

Trata-se de embargos à execução fiscal, relativos aos Autos de Infração nºs 01.000172627-11 e 01.000172637-09, lavrados em 22/12/11, que versam 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 ao julgamento deste Conselho de Contribuintes, quando foram considerados, por unanimidade, procedentes os lançamentos, conforme decisões contidas nos Acórdãos nºs 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 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 a alegação da Impugnante de que houve equívoco do Fisco, na interpretação e aplicação da legislação tributária.

Como já afirmado, a Impugnante comprou, no período sob análise, parte da energia elétrica, destinada a comercialização, no mercado interno, e parte em outras unidades da Federação.

Sobre a parte da energia elétrica adquirida pela Impugnante de outras unidades da Federação, o Fisco entendeu correta a não incidência do ICMS, conforme determinação contida no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” c/c art. 3º, inciso III da LC nº 87/96.

No entanto, sobre a parte da energia elétrica adquirida no mercado interno, ao abrigo do diferimento do ICMS, previsto no item 37 do Anexo II do RICMS/02, corretamente agiu o Fisco em encerrar o diferimento e exigir o recolhimento do imposto diferido, relativo à parcela da energia elétrica cujas saídas ocorreram com isenção ou não incidência do ICMS.

A conclusão acima é corroborada pelos acórdãos a seguir indicados, todos envolvendo a mesma matéria e o mesmo Sujeito Passivo, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 21.158/16/2ª

PTA/AI: 01.000373453-95

IMPUGNANTE: ENERGISA MINAS GERAIS - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.

IE: 153056023.00-00

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 VII, VIII, IX E X, AMBOS DO RICMS/02.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

ACÓRDÃO Nº 21.159/16/2ª

PTA/AI: 01.000337549-91

IMPUGNAÇÃO: 40.010139429-64

IMPUGNANTE: ENERGISA MINAS GERAIS - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.

IE: 153056023.00-00

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”

ACÓRDÃO Nº 20.674/12/3ª

PTA/AI: 01.000172637-09

IMPUGNANTE: ENERGISA MINAS GERAIS - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A

IE: 153056023.00-00

EMENTA:

“DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO – SAÍDA COM ISENÇÃO. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS EM DECORRÊNCIA DE SAÍDA ISENTA DE ENERGIA ELÉTRICA A QUAL FORA RECEBIDA AO ABRIGO DO DIFERIMENTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 12, INCISO I DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

ACÓRDÃO Nº 20.675/12/3ª

PTA/AI: 01.000172627-11

IMPUGNANTE: ENERGISA MINAS GERAIS - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A

IE: 153056023.00-00

EMENTA:

“DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO – SAÍDA COM ISENÇÃO. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS EM DECORRÊNCIA DE SAÍDA ISENTA DE ENERGIA ELÉTRICA A QUAL FORA RECEBIDA AO ABRIGO DO DIFERIMENTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 12, INCISO I DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Da Irregularidade 02 - Nota Fiscal - Encerramento do Diferimento - Falta de Emissão:

A irregularidade refere-se à falta de emissão de notas fiscais para fins de recolhimento do imposto diferido, nos termos previstos no art. 15, § 1º do RICMS/02 c/c art. 49-A do Anexo IX do mesmo diploma legal.

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

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

Efeitos de 22/03/13 a 11/06/19

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. (Grifou-se)

A exigência fiscal restringe-se à Multa Isolada prevista no art. 57 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 219, § 1º e art. 220, incisos VII a X, ambos do RICMS/02, conforme demonstrativo acostado à fl. 53.

Lei nº 6.763/75

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

[...]

VII - valores acima de 70.000 (setenta mil) e até 80.000 (oitenta mil) UFEMG: multa de 3.500 (três 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

X - valores superiores a 100.000 (cem mil) UFEMG:
multa de 5.000 (cinco mil) UFEMG.

Como se vê, a infração em apreço é uma mera consequência da irregularidade nº 01, pois a Impugnante, ao deixar de encerrar o diferimento em relação à parcela da energia elétrica por ela adquirida no mercado interno, ao abrigo do referido instituto, cujas saídas ocorreram com isenção ou não incidência do imposto, acabou por não emitir as notas fiscais determinadas pela legislação para esse fim, especialmente para o recolhimento do ICMS diferido.

Correta, portanto, a multa isolada exigida pelo Fisco, capitulada nos dispositivos supracitados.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Alexandra Codo Ferreira de Azevedo (Revisora), Luiz Geraldo de Oliveira e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 22 de setembro de 2020.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator

D