

|                                                           |
|-----------------------------------------------------------|
| <b>ONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b> |
|-----------------------------------------------------------|

---

|             |                          |                 |
|-------------|--------------------------|-----------------|
| Acórdão:    | 25.585/26/3 <sup>a</sup> | Rito: Ordinário |
| PTA/AI:     | 01.004374546-12          |                 |
| Impugnação: | 40.010160414-02          |                 |
| Impugnante: | Messer Gases Ltda.       |                 |
|             | IE: 687002958.07-21      |                 |
| Origem:     | DF/Ipatinga              |                 |

---

**EMENTA**

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA – TUST/TUSD.** Constatação de falta de recolhimento do ICMS/ST relativo à conexão e ao uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica, contrariando o disposto no art. 70 do Anexo XV do RICMS/02 e no art. 89 do Anexo VII do RICMS/23. Corretas as exigências fiscais do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL.** Constatação de emissão irregular de documento fiscal, uma vez que em desacordo com o disposto no art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02 (art. 57 do Anexo VIII do RICMS/23). Correta a exigência da Multa Isolada, prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 e o art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

---

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, ocorridas no período de 01/11/20 a 22/06/22 e de 11/02/23 a 31/12/24:

1. falta de recolhimento do ICMS relativo à conexão e ao uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica, contrariando a legislação vigente (exigências: ICMS e Multa de Revalidação);

2. Emissão de notas fiscais relativas à conexão e ao uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica em desacordo com a legislação vigente (exigência: Multa Isolada).

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e da Multa Isolada, prevista no art. 54, inciso VI, da mesma lei, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 e o art. 178, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/23.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação de págs. 281/334.

Requer, ao final, i) a nulidade do Auto de Infração, ante a alegada deficiência de fundamentação deste, pois não demonstraria numérica ou factualmente o dano ao Erário; ii) subsidiariamente, a improcedência do Auto de Infração, por todas as razões de fato e de direito expostas quanto ao mérito da autuação, considerando que que inexisteria a substituição tributária do ICMS nas operações interestaduais de aquisição de energia elétrica, de modo que o tributo estaria devidamente escriturado e recolhido; iii) o cancelamento da Multa Isolada, caso o procedimento adotado para cumprimento da obrigação acessória seja entendido como equivocado; e iv) a exclusão dos acréscimos moratórios sobre a Multa de Revalidação, posto que a infração sequer estaria vencida.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às págs. 1.022/1.048 e pede, por fim, que seja julgado totalmente procedente o lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CCMG), em Parecer de págs. 1.049/1.098, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, 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 Preliminar**

#### **Da Arguição de Nulidade do Lançamento – “Incerteza da Base de Cálculo do ICMS e Falta de Indicação Mínima de qual Seria o Suposto ‘Dano ao Erário’ Afirmado na Autuação”**

A Impugnante relata que, analisando a cobrança em tela, não se poderia vislumbrar como o Fisco apurou o montante indicado como base de cálculo para cobrança do ICMS lançado e, consequentemente, da Multa de Revalidação.

Registra que o Fisco afirma na autuação que haveria um prejuízo ao fluxo de caixa do Estado, em razão do procedimento supostamente equivocado por ela adotado, pois a empresa deveria ter recolhido o imposto na entrada da energia elétrica consumida e, após, tomar o respectivo crédito.

Aponta, porém, que tal premissa seria inteiramente falsa. Poderia até haver um atraso no recolhimento do ICMS, caso estivesse obrigada a recolher o imposto supostamente incidente na entrada em data diversa do que apura mensalmente com suas operações próprias, não sendo este o presente caso, uma vez que o vencimento das obrigações se daria no mesmo dia.

No seu entender, ainda que fosse correta a lógica existente no Auto de Infração (o que não ocorreria), só faria sentido a exigência do ICMS se o vencimento

da obrigação de pagar o imposto na entrada não caísse no mesmo dia que a empresa recolhe o tributo incidente com as suas saídas. O tal prejuízo com o “fluxo de caixa” só existiria nesta hipótese, afinal, se o contribuinte pagou o ICMS na entrada e utiliza a energia como insumo, poderia descontar do valor incidente nas saídas.

Pontua que caberia ao Fisco trazer aos autos qualquer planilha que suportasse seu raciocínio, contudo, teria sido apenas mencionado que o seu suposto equívoco de procedimento geraria um dano ao “fluxo de caixa” do Erário, sem nenhuma base numérica para suportar tal presunção.

Assim, na sua visão, aplicando-se as regras atinentes ao Auto de Infração, verificar-se-ia a obrigatoriedade de serem acostadas ao lançamento as informações e elementos suficientes que justificassem, com segurança, a infração, deixando o sujeito passivo ciente daquilo que está lhe seria imputado, a fim de possibilitar o seu direito à defesa.

No entanto, de acordo com a Impugnante, a autuação não traria consigo um demonstrativo de como o Fisco chegou ao valor da base de cálculo do ICMS e sua consequente multa, pois, em nenhum momento, se explicaria como se deu a apuração do valor exigido, ou seja, como o Fisco apurou o montante que serviu como parâmetro para o lançamento do tributo.

Afirma, nesse sentido, que restaria evidente que o Fisco incorreu em inobservância do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que determina a obrigatoriedade de o lançamento conter as informações do fato gerador e determinação da matéria tributável, de modo que teria inobservado, também, o art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA (Decreto nº 44.747/08), que determina que o Auto de Infração deve conter a demonstração clara e precisa do fato que motivou a cobrança e a discriminação dos valores ali perseguidos.

Acrescenta que a demonstração clara e precisa necessariamente estaria vinculada à base de cálculo do imposto considerado devido, pois esse elemento seria essencial para se determinar qual a origem da cobrança, possibilitando a identificação com clareza das operações consideradas pelo Fisco, assegurando o acesso à ampla defesa e ao contraditório.

Afirma, ainda, que a mesma legislação já citada ainda determinaria que os elementos constantes no Auto de Infração devem ser suficientes para determinar a sua natureza com segurança, devendo passar por controle de qualidade para reformulação, antes da intimação do sujeito passivo, conforme o art. 92 do RPTA, o que não teria ocorrido no caso concreto.

Acentua, nessa linha, que, não tendo havido qualquer elemento que auxiliasse a compreensão de como se deu a apuração da base de cálculo utilizada pelo Fisco para formalização do ICMS e das multas, careceria o Auto de Infração de elemento essencial, prejudicando a sua defesa, e mais, pondo em dúvida a legalidade dos parâmetros que consubstanciaram a aplicação da referida penalidade e as operações de aquisição consideradas pelo Fisco.

Salienta que, na parte meritória de sua defesa, seria demonstrado que não haveria sequer ICMS passível de cobrança, vale dizer, se o Fisco aponta base tributável, deveria, no mínimo, indicar de onde retirou tal informação.

Segundo a Impugnante, não existiria qualquer possibilidade de se defender de forma completa da autuação, uma vez que não se poderia verificar sob qual parâmetro o Fisco alcançou o valor lançado.

Destaca, nesse contexto, que este. E. Conselho já viria se manifestando, reiteradamente, no sentido de afastar a lavratura de Autos de Infração que impedem o exercício da ampla defesa do autuado, como ocorreria no caso em apreço, no qual ela se veria impossibilitada, inclusive, de criticar a base de cálculo apurada pelo Fisco, oportunidade em que reproduz, a título de exemplo a decisão relativa ao Acórdão nº 23.558/23/2ª.

Após reproduzir doutrina sobre a matéria, a Impugnante ressalta que seria impossível saber, com base no que consta no Auto de Infração, quais são exatamente os dados utilizados pelo Fisco para apuração do valor tributável, tornando-se, desse modo, prejudicada a sua defesa.

Conclui, nesses termos, que, da forma como o Auto de Infração foi lavrado, supostamente sem nenhum esclarecimento sobre a apuração da base de cálculo que suporta o ICMS cobrado e as multas apuradas, estaria prejudicada a discussão acerca de seus fundamentos, evidenciar-se-ia sua nulidade insanável, sob pena de incorrer em cerceamento de seu direito de defesa.

No entanto, ao contrário da alegação da Impugnante, inexistente qualquer mácula no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade, assim como não há qualquer hipótese de ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório pleno.

Como bem salienta o Fisco, no Relatório Fiscal Complementar anexado ao Auto de Infração (AI) consta a informação de que a Impugnante foi intimada a apresentar (Termo de Intimação nº 13/2025), dentre outros documentos, os Avisos de Débito (AVDs), emitidos pelo Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS), relativos ao período de 01/01/20 a 31/12/24, os quais informam a cada usuário os montantes que devem ser pagos a cada concessionária de transmissão e ao próprio ONS.

Em resposta à referida intimação, a Impugnante apresentou os Avisos de Débito do período, a partir dos quais foi apurado o montante do ICMS incidente sobre a conexão e o uso de sistema de transmissão de energia elétrica que não foi recolhido.

Portanto, o montante do imposto ora exigido foi apurado com base na documentação entregue pelo próprio Contribuinte, constando essa observação no Relatório Fiscal, que fez referência à seguinte nota de rodapé nele inserida:

Relatório Fiscal Complementar

Conforme se pode verificar nas fórmulas do Anexo 1 (“Demonstrativo do crédito tributário”), **na formação da base de cálculo do imposto tomou-se por base o valor constante do aviso de débito do período de referência.** A partir deste, o ICMS foi incluído por

dentro (divisão do valor do aviso de débito por 0,82). A partir dessa base de cálculo que incluiu o valor do ICMS, multiplicou-se pela alíquota de ICMS no caso, a fim de apurar o ICMS devido.

(Destacou-se)

Analisando-se o Anexo 1 do AI, relativo ao Demonstrativo do Crédito Tributário, verifica-se que nele constam as seguintes informações: mês de referência; valor do Aviso de Débito; base de cálculo apurada, exatamente como esclarecido no texto acima; valor do ICMS, calculado mediante a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento); e valores das multas de revalidação e isolada exigidas.

Ainda no Relatório Fiscal Complementar, no campo relativo às irregularidades apuradas, consta, também, a seguinte observação:

Relatório Fiscal Complementar

E, face à intimação para apresentar essas notas fiscais, a contribuinte apresentou diversos DANFES, com os valores apurados pelo Fisco, mas com a indicação de se tratar de documentos de saída, com natureza da operação venda de energia elétrica a estabelecimento industrial (CFOP 5.252).

Contudo, a natureza da operação adequada ao caso seria “Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado” (CFOP 2.949).

Nota-se, portanto, irregularidade na emissão do documento, visto que foi emitido com natureza da operação incorreta. Contudo há dados nas notas fiscais (valores, descrição dos produtos/serviços, NCM, informações complementares) conforme a legislação.

(...)

(Grifou-se)

Assim, nas notas fiscais de saídas equivocadamente emitidas pela Impugnante, os valores nelas constantes correspondem aos apurados pelo Fisco.

Ademais, além do Anexo 1, que trata especificamente do montante apurado, o Fisco acostou aos autos outros documentos inerentes à autuação, merecendo especial destaque: o Termo de Intimação 13/2025 (Anexo 3); Resposta ao Termo de Intimação 13/2025 – Parte 1 – Avisos de Débito ONS (Anexo 4); e Resposta ao Termo de Intimação 13/2025 – Parte 4 – NFs de saída Messer (Anexo 7).

Portanto, é absolutamente improcedente a afirmação da Impugnante de que a autuação não traria consigo um demonstrativo de como o Fisco chegou ao valor da base de cálculo do ICMS e sua consequente multa e/ou como o Fisco apurou o montante que serviu como parâmetro para o lançamento do tributo.

Os dispositivos tidos por infringidos, especialmente os referentes à base de cálculo do tributo devido e da respectiva alíquota aplicada (18% – dezoito por cento), são todos absolutamente pertinentes à matéria analisada e foram devidamente listados

no campo próprio do Auto de Infração e no relatório a ele anexado, o mesmo tendo ocorrido com as penalidades cominadas.

Os argumentos da Impugnante quanto a uma hipotética ilegalidade/improcedência das exigências fiscais, especialmente do tributo exigido, se confundem com o mérito e assim serão analisados.

Quanto à expressão “prejuízo ao erário/fluxo de caixa do Estado”, a questão é simples, objetiva e de fácil compreensão: não houve recolhimento do imposto devido ao erário, em guia distinta, como exigido na legislação, uma vez que a Impugnante compensou os valores devidos a título de substituição tributária inerentes à Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) com os seus créditos acumulados, fato em momento algum por ela contestado, muito ao contrário, pois, em sua peça defensiva, a Impugnante apresenta os mais variados argumentos com o intuito de sustentar o seu procedimento, os quais serão devidamente enfrentados em momento oportuno, eis que também se confundem com o mérito.

De todo modo, seguem abaixo partes do Relatório Fiscal Complementar e das considerações do Fisco sobre essa questão:

Relatório Fiscal Complementar

Em análise de documentos fiscais da contribuinte, verificou-se que **não houve o recolhimento do ICMS incidente sobre a conexão e o uso de sistemas de transmissão de energia elétrica**. Por meio da análise dos Avisos de Débito enviados pela contribuinte, constatou-se que **a empresa deixou de emitir notas fiscais de entrada quanto à energia elétrica adquirida, obrigação prevista na legislação de regência**.

Ademais, saliente-se que a contribuinte ligada à rede básica de energia elétrica possui obrigação de emitir a NF-e de ajuste com destaque do ICMS referente ao valor total pago a todas as transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto.

E, face à intimação para apresentar essas notas fiscais, **a contribuinte apresentou diversos DANFes, com os valores apurados pelo Fisco, mas com a indicação de se tratar de documentos de saída, com natureza da operação venda de energia elétrica a estabelecimento industrial (CFOP 5.252)**.

Contudo, **a natureza da operação adequada ao caso seria “Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado” (CFOP 2.949)**.

Nota-se, portanto, irregularidade na emissão do documento, visto que foi emitido com natureza da operação incorreta. Contudo há dados nas notas

fiscais (valores, descrição dos produtos/serviços, NCM, informações complementares) conforme a legislação.

Ressalta-se, por fim, que **a autuada realizou lançamento do ICMS (destacado nas notas fiscais de ajuste) a débito em sua escrituração (EFD), de modo a reduzir seu saldo credor.** Porém, **tal procedimento está em desacordo com a legislação,** visto que, conforme exposto nos dispositivos legais, **o procedimento correto é o recolhimento seguido do creditamento.** Ou seja, o lançamento a débito na EFD acarreta **prejuízo erário e ao fluxo de caixa do Estado**, como consequência de redução indevida no saldo credor da contribuinte.

Observa-se, ainda, que deveria ser realizada a escrituração de Registro E111 informando, no campo 02, o código MG059998, e, no campo 03, a descrição: “Operação de conexão e uso dos sistemas de transmissão, conforme arts. 70 a 72 do anexo XV do RICMS/2002 e arts. 90 a 91 do Anexo VII do RICMS/2023.”.

Ademais, a contribuinte deveria fazer a declaração do ICMS no campo 104 da DAPI - Declaração de Apuração e Informação do ICMS - e **recolher o imposto, na forma prevista na legislação.**

Assim, tendo em vista o exposto, e a partir dos Avisos de Débito enviados pela contribuinte, apurou-se **o montante do ICMS incidente sobre a conexão e o uso de sistema de transmissão de energia elétrica que não foi recolhido.**

(...)

(Destacou-se)

#### Manifestação Fiscal

2 – Sustenta que a falta de pagamento não acarreta dano ao erário ou prejuízo ao fluxo de caixa do Estado. De acordo com a legislação, a contribuinte deveria recolher o ICMS na entrada da energia elétrica e, após, tomar o respectivo crédito. Para a autuada, o fato de não ter procedido ao **efetivo recolhimento do ICMS** e ter reduzido seu saldo credor o montante devido de ICMS seria suficiente ao cumprimento da legislação. Além disso, afirma que a Fiscalização não comprovou o valor do efetivo dano.

Conforme se demonstrará, tal alegação não merece prosperar. **A legislação do Estado de Minas não prevê da forma procedida pela contribuinte. De acordo com previsão tanto do RICMS/2002, como do RICMS/2023**

**(ambos transcritos no Relatório Complementar)**  
**deve haver pagamento/recolhimento do imposto:**

(...)

Conforme elucidado no Relatório Complementar ao auto de infração, a autuada deveria ter realizado o seguinte:

a) emissão de nota fiscal de entrada quanto à energia elétrica adquirida, com o efetivo recolhimento do ICMS. Após, poderia proceder ao creditamento.

Neste caso, a contribuinte deveria fazer a declaração do ICMS no campo 104 da DAPI - Declaração de Apuração e Informação do ICMS - **e recolher o imposto.**

Contudo, **em dissonância com a legislação estadual,** realizou o seguinte:

b) emissão de nota fiscal na saída, com lançamento do ICMS destacado nas notas fiscais de ajuste a débito em sua escrituração (EFD), **de modo a reduzir seu saldo credor.**

E, além de ter emitido nota de saída e se debitado, a autuada também se creditou do valor em mais de 99%.

Neste caso, **não houve pagamento** do ICMS. O lançamento a débito na EFD acarretou a **redução** indevida no **saldo credor da contribuinte.**

Assim, **entende-se que recolher o ICMS** pagando efetivamente ocorre quando o contribuinte apura o imposto devido, compensa os créditos permitidos e, ao final, realiza o pagamento do saldo devedor aos cofres do Estado. **Nesse caso, há uma saída financeira concreta,** pois o valor do ICMS é desembolsado, ainda que posteriormente esse imposto possa gerar crédito em operações seguintes, conforme o princípio da não cumulatividade.

Já a sistemática em que não há recolhimento financeiro do ICMS, mas **apenas o lançamento de débitos na escrita fiscal com a consequente redução ou estorno de créditos,** não gera saída de caixa. Nessa hipótese, a contribuinte ajusta sua apuração contábil-fiscal, anulando total ou parcialmente os créditos a que teria direito, de forma que o imposto devido seja neutralizado na escrita, **sem pagamento efetivo. Isto é, não há transferência de valores ao Estado.**

A autuada alega que o procedimento que realizou não faz diferença em termos práticos. Contudo, obviamente há impacto. Tanto é que impactaria o próprio fluxo de caixa da empresa, a qual precisaria dispor dos



recursos para **efetuar o recolhimento**. Se não houvesse impacto, a empresa teria simplesmente seguido o disposto na legislação estadual.

**Quanto à alegação de que a Fiscalização não apresentou valores ou planilhas com valor efetivo de prejuízo ao Estado, trata-se do próprio montante de ICMS que deixou de ser recolhido aos cofres públicos – montante constante do Demonstrativo do crédito tributário, Anexo 1**, bem como do tópico 10 do Relatório Complementar (p. 25/26 do ePTA).

Portanto, o procedimento realizado pela impugnante impacta diretamente os cofres públicos principalmente sob a ótica do fluxo de arrecadação. **Quando o ICMS é recolhido com pagamento efetivo, o Estado recebe recursos financeiros imediatos**, que podem ser utilizados para custear despesas públicas. Já quando o imposto não é recolhido financeiramente, mas neutralizado por meio de débitos na escrita fiscal e redução de créditos, não há ingresso de numerário, reduzindo-se a disponibilidade de caixa do ente público.

(...)

(Destacou-se)

Verifica-se, portanto, que o presente lançamento, ao contrário da alegação da Impugnante, foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do RPTA, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado.

Pelas mesmas razões, inexistente qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o sujeito passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma esmerada a penalidade cabível.

A procedência ou não da acusação fiscal é questão meritória, que não tem qualquer repercussão sobre o lançamento, sob o seu ponto de vista formal, o qual se encontra plenamente apto a surtir os efeitos que lhe são próprios.

Esclareça-se que a Impugnante demonstra ter plena ciência das infrações que lhe foram imputadas, o que pode ser observado mediante simples leitura de sua peça defensiva.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração ou em cerceamento de defesa.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, ocorridas no período de 01/11/20 a 22/06/22 e de 11/02/23 a 31/12/24:

1. falta de recolhimento do ICMS relativo à conexão e ao uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica, contrariando a legislação vigente (exigências: ICMS e Multa de Revalidação);

2. Emissão de notas fiscais relativas à conexão e ao uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica em desacordo com a legislação vigente (exigência: Multa Isolada).

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e da Multa Isolada, prevista no art. 54, inciso VI, da mesma lei, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 e o art. 178, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/23.

### **Esclarecimentos Iniciais sobre a TUST/TUSD**

Para melhor compreensão da matéria e dos aspectos legais que envolvem a presente autuação, especialmente quanto ao período autuado, mostram-se necessários alguns esclarecimentos sobre o Tema 986 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), assim como em relação ao art. 3º, inciso X, da Lei Complementar nº 87/96, introduzido pela Lei Complementar nº 194/22, cujos efeitos foram suspensos pela cautelar concedida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7195.

O STJ fixou tese de repercussão geral no Tema 986, segundo o qual devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e a TUST, nas situações em que são lançadas na fatura de energia como um encargo a ser pago diretamente pelo consumidor final, seja ele livre (aquele que pode escolher seu próprio fornecedor de energia) ou cativo (os contribuintes que não possuem tal escolha), sendo assim modulados os seus efeitos:

#### **TEMA 986**

38. CONSIDERANDO QUE ATÉ O JULGAMENTO DO RESP 1.163.020/RS – QUE PROMOVEU MUDANÇA NA JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA TURMA – A ORIENTAÇÃO DAS TURMAS QUE COMPÕEM A SEÇÃO DE DIREITO PÚBLICO DO STJ ERA, S.M.J., TODA FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA, PROponho, COM BASE NO ART. 927, § 3º, DO CPC, **A MODULAÇÃO DOS EFEITOS, A INCIDIR EXCLUSIVAMENTE EM FAVOR DOS CONSUMIDORES QUE, ATÉ 27.3.2017** — DATA DE PUBLICAÇÃO DO ACÓRDÃO PROFERIDO JULGAMENTO DO RESP 1.163.020/RS —, TENHAM SIDO BENEFICIADOS POR DECISÕES QUE TENHAM DEFERIDO A ANTECIPAÇÃO DE TUTELA, DESDE QUE ELAS (AS DECISÕES PROVISÓRIAS) SE ENCONTREM AINDA VIGENTES, PARA, INDEPENDENTE DE DEPÓSITO JUDICIAL, AUTORIZAR O RECOLHIMENTO DO ICMS SEM A INCLUSÃO DA TUST/TUSD NA BASE DE CÁLCULO. NOTE-SE QUE MESMO ESTES CONTRIBUINTES SUBMETEM-SE AO PAGAMENTO DO ICMS, OBSERVANDO NA BASE DE CÁLCULO A INCLUSÃO DA TUST E TUSD, A PARTIR DA PUBLICAÇÃO DO PRESENTE ACÓRDÃO — APLICÁVEL, QUANTO AOS CONTRIBUINTES COM DECISÕES

FAVORÁVEIS TRANSITADAS EM JULGADO, O DISPOSTO ADIANTE, AO FINAL.

39. A MODULAÇÃO AQUI PROPOSTA, PORTANTO, **NÃO BENEFICIA** CONTRIBUINTES NAS SEGUINTE CONDIÇÕES: **A) SEM AJUIZAMENTO DE DEMANDA JUDICIAL**; B) COM AJUIZAMENTO DE DEMANDA JUDICIAL, MAS NA QUAL INEXISTA TUTELA DE URGÊNCIA OU DE EVIDÊNCIA (OU CUJA TUTELA OUTRORA CONCEDIDA NÃO MAIS SE ENCONTRE VIGENTE, POR TER SIDO CASSADA OU REFORMADA); C) COM AJUIZAMENTO DE DEMANDA JUDICIAL, NA QUAL A TUTELA DE URGÊNCIA OU EVIDÊNCIA TENHA SIDO CONDICIONADA À REALIZAÇÃO DE DEPÓSITO JUDICIAL; E D) COM AJUIZAMENTO DE DEMANDA JUDICIAL, NA QUAL A TUTELA DE URGÊNCIA OU EVIDÊNCIA TENHA SIDO CONCEDIDA APÓS 27.3.2017.

40. EM RELAÇÃO ÀS DEMANDAS TRANSITADAS EM JULGADO COM DECISÃO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE, EVENTUAL MODIFICAÇÃO ESTÁ SUJEITA À ANÁLISE INDIVIDUAL (CASO A CASO), MEDIANTE UTILIZAÇÃO, QUANDO POSSÍVEL, DA VIA PROCESSUAL ADEQUADA.

(...)

(DESTACOU-SE)

Esclareça-se que a Autuada não se enquadrou na modulação acima, pois não tinha nenhuma demanda judicial sobre a matéria, questão que foi assim narrada pelo Fisco no Relatório Fiscal Complementar:

Relatório Fiscal Complementar

Assim, tendo em vista os diversos aspectos da modulação da decisão ora em análise, bem como sua publicação no DJe/STJ nº 3.876 de 29/05/2024, tornou-se necessária a análise da situação da contribuinte.

Em 21/11/2024, a contribuinte Messer Gases Ltda foi intimada, por meio do Termo de Intimação nº 528/2024, a apresentar processos ou liminares nos quais se discute esta matéria e em que figure como parte interessada, a fim de se analisar e aplicar a referida modulação.

Em 28/11/2024, face à intimação, **a contribuinte respondeu informando que não possui processos ou liminares em andamento sobre o tema TUST/TUSD** neste Estado.

(...)

(Destacou-se)

Lado outro, importante salientar que, após a edição da Lei Complementar Federal nº 194/22, o art. 3º da Lei Complementar Federal nº 87/96 passou a prever que

## ONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o ICMS não incide sobre os serviços de transmissão e distribuição e encargos vinculados às operações com energia elétrica.

Porém, esse dispositivo teve eficácia suspensa pelo Supremo Tribunal Federal, por meio de decisão liminar, de autoria do Ministro Luiz Fux, na ADI nº 7195, cuja decisão foi publicada 10 de fevereiro de 2023, com efeitos *ex nunc*, na medida em que comprovado o perigo de lesão irreparável, tendo eficácia vinculante, geral (*erga omnes*) e repristinatória, posteriormente referendada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal.

Ressalte-se, porém, que em 4 de agosto de 2022, foi publicado o Decreto Estadual nº 48.482/22, o qual, à semelhança da Lei Complementar Federal nº 194/22, excluiu da base de cálculo do ICMS a TUSD e a TUST, sendo revogado pelo Decreto Estadual nº 48.572, de 10 de fevereiro de 2023, publicado imediatamente após a concessão da medida cautelar na ADI nº 7.195.

Apesar disso, a exoneração prevista no Decreto nº 48.482/22 produziu efeitos de 23/06/22 a 10/02/23.

Portanto, no presente caso, para os fatos geradores ocorridos até 22/06/22 e a partir de 11/02/23, a exigência do ICMS é plenamente válida, devendo-se lembrar que a presente autuação se refere ao período de 01/11/20 a 22/06/22 e de 11/02/23 a 31/12/24.

Tais questões foram muito bem abordadas na solução da Consulta de Contribuinte nº 150/2024, cujas indagações foram assim respondidas pela Superintendência de Tributação (SUTRI/SEF/MG):

### Consulta de Contribuinte nº 150/2024

(...)

Com dúvida sobre a interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

(...)

RESPOSTA:

Preliminarmente, cumpre destacar que **a presente consulta será respondida com base em parecer jurídico exarado pela Advocacia-Geral do Estado** a pedido da Secretaria de Estado de Fazenda.

Antes de responder aos questionamentos da consulente, é necessário tecer algumas considerações sobre o assunto.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça aprovou, por unanimidade, no julgamento do REsp 1.692.023/MT (**Tema nº 986**), a seguinte tese jurídica repetitiva, em acórdão publicado em 29 de maio de 2024:

A Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e/ou a Tarifa de Uso de Distribuição (TUSD), quando lançada na fatura de energia elétrica, como encargo a ser suportado diretamente pelo consumidor final (seja ele livre ou cativo), integra, para os fins do art. 13, § 1º, II, 'a', da LC 87/1996, a base de cálculo do ICMS.

Prevaleceu, na oportunidade, a defesa dos Estados, no sentido de que o ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, sendo **que o custo inerente a cada uma dessas etapas compõe o preço final da operação e, consequentemente, a base de cálculo do imposto, nos termos do art. 13, inciso I, da Lei Complementar Federal nº 87/1996.**

Após a definição do tema, o colegiado decidiu modular os efeitos da decisão, estabelecendo como marco o julgamento pela Primeira Turma do STJ do REsp 1.163.020/RS, tendo em vista que, até aquele momento, a orientação das turmas de direito público do STJ era favorável aos contribuintes.

Dessa forma, **a Corte fixou que, aos consumidores que, até 27 de março de 2017** (data de publicação do julgamento na Primeira Turma), tenham sido beneficiados por decisões liminares, permitindo-lhes, independentemente de depósito judicial, recolher o ICMS sem a inclusão da TUSD e da TUST na base de cálculo, os efeitos dessas decisões provisórias, se ainda vigentes, perduram até a data de publicação do acórdão no Tema Repetitivo nº 986, de modo que, a partir de 29 de maio de 2024, o recolhimento do ICMS deve ser promovido com a inclusão da TUSD e TUST em sua base de cálculo.

Compreendido, pois, o julgado objeto da consulta, vale rever a legislação federal e estadual pertinente.

A Lei Complementar Federal nº 194/2022 alterou a Lei Complementar Federal nº 87/1996 (Lei Kandir) para incluir, em seu art. 3º, o inciso X, dispondo que 'o imposto não incide sobre serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica'.

Referida lei entrou em vigor na data de sua publicação, qual seja, 23 de junho de 2022, surtindo efeitos de imediato. **Contra essa alteração, os Governadores de vários Estados propuseram em conjunto a ADI nº 7.195**, com pedido de medida cautelar.

**A liminar veio a ser deferida pelo Ministro Luiz Fux, em decisão publicada em 10 de fevereiro de 2023**, sendo posteriormente referendada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos:

(...)

No âmbito estadual, a Lei nº 6.763/1975 vai ao encontro do entendimento consolidado pelo STJ no Tema nº 986, dispondo, *in verbis*:

Art. 13. (...)

§ 22 - A base de cálculo do imposto devido pelo distribuidor, gerador, produtor ou destinatário final de energia elétrica responsável pelo pagamento do imposto relativamente às operações com a mercadoria antecedentes, concomitantes e subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição, é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao destinatário final, nele computados todos os encargos relacionados ao fornecimento de energia elétrica deste cobrados, mesmo que devidos a terceiros, apurado conforme regulamento.

Em 4 de agosto de 2022, entretanto, foi publicado o Decreto Estadual nº 48.482/2022, o qual, à semelhança da Lei Complementar Federal nº 194/2022, excluiu da base de cálculo do ICMS a TUSD e a TUST, conforme se segue:

(...)

Tal normativo veio a ser **revogado** pelo Decreto Estadual nº 48.572, de **10 de fevereiro de 2023**, publicado imediatamente após a concessão da medida cautelar na ADI nº 7.195, na qual o Supremo Tribunal Federal suspendeu a eficácia do art. 3º, inciso X, da Lei Complementar Federal nº 87/1996.

Apesar disso, **a exoneração prevista no Decreto nº 48.482/2022 produziu efeitos de 23/06/2022 a 10/02/2023.**

Diante desse cenário, passa-se a responder aos questionamentos propostos.

1 e 2 – A partir de 29/05/2024, data da publicação do acórdão do STJ no Tema Repetitivo nº 986, é devida a cobrança do ICMS incidente sobre a energia elétrica com a inclusão da TUSD e da TUST em sua base de

cálculo, em relação a todos os contribuintes, tenham eles ou não decisão judicial a seu favor, desde que não transitada em julgado.

Esse entendimento, no que toca àqueles contribuintes não amparados por trânsito em julgado, está expresso na parte final do item 38 do acórdão do STJ:

(...)

Já no tocante aos consumidores amparados por decisão transitada em julgado não submetida a ação rescisória, com fundamento no julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) dos Temas 881 e 885 de Repercussão Geral, deve-se observar o princípio da anterioridade anual e a noventena, de modo que a cobrança do ICMS, com a inclusão em sua base de cálculo da TUSD e TUST, deve ocorrer em relação aos fatos geradores promovidos a partir de 01/01/2025.

**No que se refere aos fatos geradores ocorridos até 22/06/2022** (dia anterior à publicação da LC nº 194/2022), **bem como aqueles ocorridos entre 11/02/2023** (data de publicação do Decreto nº 48.572/2023) **e 28/05/2024** (dia anterior à publicação do acórdão no Tema nº 986), **ficam sujeitos à cobrança do ICMS, com a inclusão da TUSD e da TUST em sua base de cálculo, os demais contribuintes e/ou adquirentes (sem ação ajuizada; com ação judicial, mas sem tutela provisória; com ação judicial e tutela provisória, mas condicionada esta a depósito judicial; com ação judicial e tutela provisória, mas concedida esta depois de 27/03/2017)**, observado o prazo decadencial e o disposto no Decreto nº 46.190/2013.

Lado outro, relativamente aos fatos geradores ocorridos **entre 23/06/2022 e 10/02/2023, não cabe a exigência da TUSD e da TUST** sobre nenhum contribuinte, por força da exoneração prevista no Decreto nº 48.482/2022.

Em um esforço de sistematização, é possível reunir as situações previstas no Tema nº 986 do STJ e as particularidades da legislação mineira, chegando-se ao seguinte quadro-resumo:

## ONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| RECOLHIMENTO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA, COM A INCLUSÃO DA TUSD E DA TUST EM SUA BASE DE CÁLCULO – POSSIBILIDADE DE COBRANÇA <sup>1</sup>                                                                                                                 |                                                         |                                                                                  |                                                         |                                                  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                           | Fatos geradores ocorridos entre 23/06/2022 e 10/02/2023 | Fatos geradores ocorridos até 22/06/2022, bem como entre 11/02/2023 e 28/05/2024 | Fatos geradores ocorridos entre 29/05/2024 e 31/12/2024 | Fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2025 |
| Contribuintes e/ou adquirentes que possuem, a seu favor, decisão judicial transitada em julgado                                                                                                                                                                           | Sem cobrança                                            | Sem cobrança                                                                     | Sem cobrança <sup>2</sup>                               | É devida a cobrança                              |
| Contribuintes e/ou adquirentes que possuem, a seu favor, decisão judicial provisória, ainda vigente, concedida até 27/03/2017                                                                                                                                             |                                                         | Sem cobrança                                                                     | É devida a cobrança                                     | É devida a cobrança                              |
| Demais contribuintes e/ou adquirentes (sem ação ajuizada; com ação judicial, mas sem tutela provisória; com ação judicial e tutela provisória, mas condicionada esta a depósito judicial; com ação judicial e tutela provisória, mas concedida esta depois de 27/03/2017) |                                                         | É devida a cobrança                                                              | É devida a cobrança                                     | É devida a cobrança                              |

<sup>1</sup>Observado o prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional.

<sup>2</sup>Ressalvada a possibilidade de ação rescisória, na forma da lei.

3 – A publicação do acórdão do STJ no Tema nº 986 é fato notório, amplamente divulgado na imprensa especializada, e vale como notificação da decisão da Corte para todos os fins.

Assim, a consulente não precisa aguardar ser intimada dessa novidade no bojo de cada processo judicial, devendo proceder ao recolhimento do imposto com a inclusão da TUSD e da TUST em sua base de cálculo, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 29/05/2024, independentemente de comunicação formal.

(...)

(Destacou-se)

Assim, o feito fiscal está amparado na modulação dos efeitos da decisão do STJ relativa ao Tema 986, em dispositivos plenamente vigentes da Lei Estadual nº 6.763/75 e da Lei Complementar nº 87/96, bem como no entendimento externado pela SUTRI/SEF/MG na consulta de contribuinte acima.



Feitos esses esclarecimentos, passa-se à análise do presente lançamento. Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante apresenta os argumentos a seguir, que serão analisados na ordem em que relatados.

**Alegações quanto à “Inexistência de Hipótese de Incidência e de Substituição Tributária nas Aquisições Interestaduais de Energia Elétrica”**

A Impugnante relata que adquiriria energia elétrica, tanto em operações internas, quanto interestaduais, como insumo no processo industrial desenvolvido, no bojo do seu objeto social, qual seja, a fabricação de gases industriais.

Expõe que o Fisco, em reforço à sua arguição de nulidade do presente lançamento, sequer indicaria qual montante seria relacionado a cada tipo de operação, o que, sem dúvida, prejudicaria o seu direito de defesa, uma vez que não conseguiria vislumbrar exatamente a que se referem os valores lançados.

Salienta, porém, que, para ambos os casos, não haveria que se falar em cobrança de ICMS e/ou multa.

Após narrar a acusação fiscal, afirma que, diante de seu elevado valor, imagina (em que pese não seja possível compreender como foi possível se chegar a tal montante) que o Fisco teria considerado toda aquisição de energia elétrica por ela efetuada no período, sem distinção da sua origem, conclusão que, no seu entendimento, não se sustentaria.

Informa, nessa linha, que não produziria, não comercializaria e não revenderia energia elétrica. Sua atividade consistiria na fabricação industrial de gases, o que exigiria consumo de alto volume de energia elétrica como insumo essencial e absolutamente indissociável do processo produtivo.

Aduz, nesse sentido, que a Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, seria clara e objetiva ao determinar que não haveria incidência do imposto quando há fornecimento interestadual de energia elétrica, a qual, claramente, teria o intuito de deslocar a incidência do tributo do local da origem (Estado onde está sediada a empresa que fornece energia) para o do consumo (quem a recebe).

Pontua que, em se tratando de tributo não cumulativo, quando se exonera uma das etapas da cadeia, não haveria tomada de crédito na subsequente. Logo, o imposto seria integralmente suportado pelo adquirente, se esse for contribuinte do ICMS (como é o caso).

Acrescenta que o legislador infraconstitucional também teria tratado do tema de igual forma, ou seja, teria mantido a não incidência do ICMS nesta etapa, quando há aquisição de energia elétrica destinada à industrialização, conforme o art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei Complementar (LC) nº 87/96, norma essa internalizada na legislação mineira, conforme o art. 153, inciso IV, do RICMS/23, isto é, por comando constitucional e legal, as operações de aquisição interestadual de energia elétrica não estariam no rol de hipóteses de incidência do ICMS.

Ressalta que, ainda assim, o Fisco lhe imputaria suposta responsabilidade pelo ICMS, vinculado ao uso e à aquisição de energia, como se substituta tributária fosse, o que não se sustentaria.

## ONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assinala que a Lei Kandir possibilitaria que as legislações estaduais atribuíam condições para ocorrência da substituição tributária, hipóteses em que o contribuinte comercializador será substituído pelo adquirente para que este recolha o imposto devido na operação e que, diante dessa permissão, a legislação mineira teria reservado o Anexo XV do RICMS para tratamento do tema, no qual destaca:

"Art. 12 - O regime de substituição tributária relativo às operações subsequentes aplica-se às mercadorias relacionadas na Parte 2 deste anexo, ressalvadas as hipóteses de inaplicabilidade previstas na referida Parte.

Parte 2

### 7. ENERGIA ELÉTRICA

7.1 Interestadual nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Roraima e Tocantins (Convênio ICMS 83/00 e Convênio ICMS 77/11)"

Destaca, porém, que neste mesmo anexo, cuidando de não contrariar o preceito constitucional, replicado na Lei Kandir, já que sequer o ICMS poderia existir em tal operação, o legislador mineiro teria ressalvado que para essas hipóteses não se aplicaria a substituição tributária:

CAPÍTULO IV DA RESPONSABILIDADE DO ALIENANTE OU DO REMETENTE DA MERCADORIA PELO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES OU NA ENTRADA DE MERCADORIA EM OPERAÇÃO **INTERESTADUAL**

[...]

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção **não se aplica:**

[...]

IV - às operações que destinem mercadorias a **estabelecimento industrial** para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que este estabelecimento não comercialize a mesma mercadoria;" (Grifos da Impugnante)

Tece comentários sobre o instituto da substituição tributária e reitera que, por ser estabelecimento industrial, a energia adquirida não seria objeto de revenda, não se destinaria à comercialização e tampouco integraria qualquer cadeia mercantil subsequente, sendo consumida integralmente no processo industrial.

Afirma, nesse sentido, que não haveria incidência do ICMS para a referida aquisição, tampouco substituição tributária, que somente poderia existir se a energia adquirida participasse de uma cadeia de circulação mercantil futura, o que não ocorreria.

Enfatiza que a aquisição de energia para uso industrial não configuraria hipótese de tributação. Qualquer tentativa de criar fato gerador do ICMS pela entrada da energia em estabelecimento industrial desconsideraria o que prevê a Constituição Federal, a Lei Kandir e o próprio RICMS.

Acentua que essa lógica não a exoneraria de recolher o ICMS que incidiria nessa operação, pois, se o imposto não incide na entrada, a empresa não poderia tomar os créditos na sua apuração e, portanto, arcaria com o tributo nas saídas, isto é, a lógica do legislador constituinte estaria plenamente mantida: deslocar a ocorrência do fato gerador do Estado de origem para o do destino, de modo que inexistiria prejuízo ao Erário nisso.

Conclui, dessa forma, que as operações de aquisição interestadual de energia elétrica por ela realizadas não se submeteriam à incidência do ICMS, muito menos atrairiam suposta substituição tributária, por expressa determinação normativa, razão pela qual o lançamento impugnado careceria de amparo legal.

Ato contínuo, a Impugnante cita e reproduz acórdãos deste E. Conselho (Acórdãos nº 3.722/11/CE e 21.339/17/2ª) para corroborar o seu entendimento, afirmando em seguida: (i) que tais decisões teriam enfrentado exatamente a mesma matéria discutida neste processo; e (ii) que o Conselho teria desconstituído os lançamentos, ao reconhecer que a energia elétrica adquirida por aqueles contribuintes se qualificava como insumo indispensável aos seus processos produtivos, razão pela qual não se configurava consumo final e tampouco se aplicava a substituição tributária, por comando expresso no art. 18, inciso IV, do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, a seu ver, fica claro que a energia elétrica utilizada em processo industrial, não assumiria natureza de consumo final, mas sim de produto intermediário necessário ao processo de industrialização, afastando-se, por consequência, o regime de substituição tributária e qualquer obrigação acessória vinculada.

Sustenta que, diante desse quadro, a conclusão que se chegaria é que: (i) não haveria ICMS devido, pois a energia elétrica não se destinaria ao consumo final, afastando-se a hipótese de incidência do ICMS; (ii) não haveria base legal para exigir nota fiscal de entrada, porque o art. 53-A não incidiria quando a operação não está sujeita à substituição tributária; e (iii) não subsistiriam multas de revalidação ou isolada, já que não teria havido descumprimento de obrigação principal ou acessória.

Finaliza afirmando que os precedentes citados reforçariam o entendimento de que a autuação lavrada seria incompatível com a legislação vigente.

No entanto, os argumentos da Impugnante não encontram respaldo na legislação que rege a matéria.

Ressalte-se, inicialmente, que a hipotética nulidade do Auto de Infração já foi devidamente refutada no tópico anterior, onde se concluiu pela improcedência da afirmação da Impugnante de que a autuação não traria consigo um demonstrativo de como o Fisco chegou ao valor da base de cálculo do ICMS e sua consequente multa e/ou como o Fisco apurou o montante que serviu como parâmetro para o lançamento do tributo.

De todo modo, é importante destacar que a base de cálculo adotada pelo Fisco corresponde ao valor total pago a todas as transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual foi integrado o montante do próprio imposto, nos termos do art. 71 do Anexo XV do RICMS/02 e do art. 90 do Anexo VII do RICMS/23.

RICMS/02 – Anexo XV

Art. 71. A base de cálculo a ser adotada na hipótese do artigo anterior é o valor total pago a todas as transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto.

RICMS/23 – Anexo VII

Art. 90 – A base de cálculo a ser adotada na hipótese do art. 89 desta parte é o valor total pago a todas as transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto.

Como já destacado no tópico preliminar, no Relatório Fiscal Complementar anexado ao AI, consta a informação de que a Impugnante foi intimada a apresentar (Termo de Intimação nº 13/2025), dentre outros documentos, os AVDs, emitidos pelo ONS relativos ao período de 01/01/20 a 31/12/24, os quais informam a cada usuário os montantes que devem ser pagos a cada concessionária de transmissão e ao próprio ONS.

Em resposta à referida intimação, a Impugnante apresentou os Avisos de Débito do período, a partir dos quais foi apurado o montante do ICMS incidente sobre a conexão e o uso de sistema de transmissão de energia elétrica que não foi recolhido.

Assim, o montante do imposto ora exigido foi apurado como base na documentação entregue pelo próprio Contribuinte, constando essa observação no Relatório Fiscal Complementar, que fez referência à seguinte nota de rodapé nele inserida:

Relatório Fiscal Complementar

Conforme se pode verificar nas fórmulas do Anexo 1 (“Demonstrativo do crédito tributário”), **na formação da base de cálculo do imposto tomou-se por base o valor constante do aviso de débito do período de referência.** A partir deste, o ICMS foi incluído por dentro (divisão do valor do aviso de débito por 0,82). A partir dessa base de cálculo que incluiu o valor do ICMS, multiplicou-se pela alíquota de ICMS no caso, a fim de apurar o ICMS devido.

(...)

(Destacou-se)

Portanto, é incondizente com a realidade dos fatos a alegação da Impugnante de que não conseguiria vislumbrar exatamente a que se referem os valores lançados.

Por outro lado, o ICMS/ST ora exigido independe de as aquisições da Impugnante serem internas ou interestaduais, fato que será demonstrado nas linhas que se seguem.

Dessa forma, não há a necessidade de segregação dos valores apurados, de acordo com a natureza das aquisições (internas interestaduais), como tenta fazer crer a Impugnante, devendo-se reiterar, no entanto, que o crédito tributário foi apurado com base em documentação (AVD) entregue pela própria Impugnante, a qual informa a cada usuário os montantes que devem ser pagos a cada concessionária de transmissão e ao próprio ONS.

Quanto ao mérito propriamente dito, há que se destacar, inicialmente, que é equivocado o argumento da Impugnante de que, por comando constitucional e legal, as operações de aquisição interestadual de energia elétrica não estariam no rol de hipóteses de incidência do ICMS, pois a incidência do imposto em tais operações está prevista no art. 2º, § 1º, inciso III, c/c o art. 12, inciso XII, da Lei Complementar nº 87/96, bem como no art. 5º, § 1º, item “4”, c/c o art. 6º, inciso VII, da Lei nº 6.763/75.

LC nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

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

[...]

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.

(...)

(Grifou-se)

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de

## ONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

4. a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto.

(...)

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VII - no recebimento, por destinatário situado em território mineiro, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto.

(...)

(Destacou-se)

Observe-se que, de acordo com os dispositivos acima, **a não incidência do ICMS somente se aplica quando a energia adquirida em operação interestadual se destinar à comercialização ou à industrialização do próprio produto**, não sendo este o caso dos autos, pois a Impugnante, em suas próprias palavras, **“não produz, não comercializa e não revende energia elétrica. Sua atividade (...) consiste na fabricação industrial de gases, o que exige consumo de alto volume de energia elétrica como insumo essencial e absolutamente indissociável do processo produtivo”** (destacou-se).

Como bem salienta o Fisco, diferentemente de matérias-primas que se integram ao produto, a eletricidade é utilizada como meio para acionar máquinas e equipamentos, sendo exaurida no momento do uso.

Após seu consumo, não há possibilidade de reaproveitamento ou circulação econômica da energia, o que caracteriza seu uso final no estabelecimento industrial.

Assim, a empresa que adquire a energia elétrica para produzir gases industriais é considerada consumidora final de energia elétrica.

No caso da Impugnante, esta encerra a cadeia de circulação da energia, utilizando-a para fins próprios, sem promover sua comercialização ou fornecimento a terceiros. Ainda que a energia seja essencial ao processo produtivo, seu consumo ocorre de forma definitiva, razão pela qual a empresa figura como destinatária final da energia elétrica.

## ONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, contrariamente ao seu argumento, a Impugnante é consumidora final de energia elétrica.

A incidência do imposto, em casos da espécie, já se encontrava disciplinada na legislação mineira desde junho de 2003, quando foi editada a Instrução Normativa da Superintendência de Legislação Tributária (SLT) nº 01/03, nos seguintes termos:

### Instrução Normativa SLT nº 01/03

Dispõe sobre a interpretação dos dispositivos legais relativos à não-incidência do ICMS nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

Art. 1º - Incide o ICMS sobre a entrada no território mineiro de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Parágrafo único - Para efeito do disposto no caput, **entende-se por industrialização a operação em que os mencionados produtos sejam empregados como matéria-prima e da qual resulte petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados ou energia elétrica.**

(...)

(Destacou-se)

Ademais, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 748.543 (Tema 689), decidiu pela incidência na aquisição de energia elétrica para emprego em processo de industrialização e que a totalidade do ICMS cabe ao Estado de destino, nos termos abaixo:

### RE Nº 748.543

“EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDOR FINAL, PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE DESTINO. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. DE ACORDO COM O ARTIGO 20, §1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, É ASSEGURADA À UNIÃO (EC 102/2019), AOS ESTADOS, AO DISTRITO FEDERAL E AOS MUNICÍPIOS A PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO DA EXPLORAÇÃO, NO RESPECTIVO TERRITÓRIO, DE PETRÓLEO OU GÁS NATURAL, DE RECURSOS HÍDRICOS PARA FINS DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE OUTROS RECURSOS MINERAIS.

2. SOMENTE OS ESTADOS DE DESTINO (ESTADO EM QUE SITUADO O ADQUIRENTE) PODEM INSTITUIR ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE ENERGIA ELÉTRICA, NOS TERMOS DO ARTIGO 155, §2º, X, 'B' DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

PRECEDENTES: RE 198088, RELATOR: MIN. ILMAR GALVÃO, TRIBUNAL PLENO, DJ 5-9-2003.

3. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL A QUE SE DÁ PROVIMENTO, PARA JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO INICIAL. TEMA 689, FIXADA A SEGUINTE TESE DE REPERCUSSÃO GERAL: "SEGUNDO O ARTIGO 155, § 2º, X, B, DA CF/1988, CABE AO ESTADO DE DESTINO, EM SUA TOTALIDADE, O ICMS SOBRE A OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDOR FINAL, PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NÃO PODENDO O ESTADO DE ORIGEM COBRAR O REFERIDO IMPOSTO."

(...)

(GRIFOU-SE)

Portanto, há incidência do imposto na entrada interestadual de energia elétrica para emprego em processo industrial. Essa operação não é abrangida pela não incidência do art. 155, § 2º, inciso X, alínea "b", da Constituição Federal.

A Lei Maior tratou de beneficiar o Estado de destino (com a totalidade do imposto sobre a operação) e não o contribuinte (com imunidade tributária).

Por outro lado, a aquisição interna de energia também é normalmente tributada pelo ICMS, conforme os seguintes dispositivos da LC nº 87/96 e da Lei nº 6.763/75:

LC nº 87/96

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.

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

1. a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar.

(...)



## ONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à substituição tributária, o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da Constituição Federal atribuiu à lei complementar a competência para disciplinar a substituição tributária.

### Constituição Federal

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

Em consonância com os ditames constitucionais, a LC nº 87/96 disciplinou a matéria por meio de seus arts. 6º e 9º, § 1º, incisos I e II e § 2º, abrangendo, inclusive, as operações interestaduais com energia elétrica, determinando que o imposto incidente em tais operações é devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

### LC nº 87/96

Art. 6º **Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.**

(...)

Art. 9º **A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.**

**§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:**

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

II - **às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica**, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, **assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.**

## ONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, **o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.**

(Destacou-se)

Na legislação mineira, a matéria foi disciplinada na Lei nº 6.763/75 e regulamentada nos arts. 67 a 69 do Anexo XV do RICMS/02 e nos arts. 86 a 88 do Anexo VII do RICMS/23, todos respaldados em convênios específicos celebrados pelas unidades Federadas, especialmente no Convênio ICMS nº 142/18 (e suas alterações).

### RICMS/02 - Anexo XV

Art. 67. O estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situado em outra unidade da Federação, é 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.**

Art. 68. O contribuinte, inclusive o não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, que receber energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto, sem retenção ou com retenção a menor do imposto, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária.

Art. 69. A base de cálculo a ser adotada pela empresa de outra unidade da Federação que fornecer energia elétrica a adquirente situado neste Estado e não destinada a comercialização ou a industrialização da própria energia é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor, nele computados todos os encargos relacionados ao fornecimento de energia elétrica cobrados do recebedor, mesmo que devidos a terceiros.

(Destacou-se)

### RICMS/23 - Anexo VII

Art. 86 - O estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situado em outra unidade da Federação, é 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 da própria energia.**

Art. 87 - O contribuinte, inclusive o não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, que receber energia elétrica não destinada à

comercialização ou à industrialização do próprio produto, sem retenção ou com retenção a menor do imposto, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária.

Art. 88 - A base de cálculo a ser adotada pela empresa de outra unidade da Federação que fornecer energia elétrica a adquirente situado neste Estado e não destinada a comercialização ou a industrialização da própria energia é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor, nele computados todos os encargos relacionados ao fornecimento de energia elétrica cobrados do recebedor, mesmo que devidos a terceiros.

(Destacou-se)

Não resta qualquer dúvida, portanto, de que as aquisições interestaduais de energia elétrica efetuadas pela Impugnante estão sujeitas à substituição tributária, cabendo integralmente a este Estado o montante do imposto incidente em tais operações, estando todas as normas que regem a matéria em perfeita sintonia com a Constituição Federal e com a LC nº 87/96.

Por se tratar de norma específica relativa à energia elétrica, conclui-se que não se aplica ao caso dos autos, no tocante às aquisições interestaduais de energia elétrica, a regra geral excludente da substituição tributária, estabelecida no art. 18, inciso IV, do Anexo XV do RICMS/02 e no art. 18, inciso IV, do Anexo VII do RICMS/23, ou, em sentido contrário, tal regra excludente somente é aplicável às aquisições internas de energia elétrica.

Ressalte-se, porém, que é assegurado à Impugnante o direito de anular os efeitos da substituição tributária, mediante apropriação do crédito relativo ao valor retido, de forma proporcional à energia consumida em seu processo de industrialização, nos termos do art. 33, inciso II, alínea “b”, da LC nº 87/96 e dos dispositivos correspondentes da legislação mineira.

LC nº 87/96

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

(...)

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

(...)

b) quando consumida no processo de industrialização;

(...)

Por outro lado, a responsabilidade da Impugnante pelo recolhimento da TUST em todas as aquisições por ela realizadas (internas ou interestaduais) está expressamente estabelecida no art. 70 do Anexo XV do RICMS/02 e no art. 89 do Anexo VII do RICMS/23.

## ONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### RICMS/02 - Anexo XV

Art. 70. O consumidor conectado à rede básica ou o autoprodutor que retirar energia elétrica da rede básica é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido, relativamente à conexão e ao uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica.

(Destacou-se)

### RICMS/23 - Anexo VII

Art. 89 - O consumidor conectado à rede básica ou o autoprodutor que retirar energia elétrica da rede básica é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido, relativamente à conexão e ao uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica.

(Destacou-se)

Assim, em relação à TUST, os dispositivos acima estabelecem a responsabilidade da Impugnante pela apuração e recolhimento da mencionada tarifa, independentemente da origem da energia elétrica (aquisição interna ou interestadual), tanto é que a sua base de cálculo é o valor total pago a todas as transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto, conforme dispositivos legais abaixo:

### RICMS/02 - Anexo XV

Art. 71. A base de cálculo a ser adotada na hipótese do artigo anterior é o valor total pago a todas as transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto.

(Destacou-se)

### RICMS/23 - Anexo VII

Art. 90 - A base de cálculo a ser adotada na hipótese do art. 89 desta parte é o valor total pago a todas as transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto.

(Destacou-se)

É importante enfatizar que a presente autuação se restringe à exigência da TUST, inexistindo qualquer acusação quanto à regularidade ou não da tributação da energia elétrica adquirida pela Impugnante.

Assim, deve ser afastado o argumento da Impugnante quanto à suposta inaplicabilidade da substituição tributária ao caso dos autos.

Também é improcedente o argumento da Impugnante de que não haveria base legal para exigir nota fiscal de entrada, pois o art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02 e o art. 57 do Anexo VIII do RICMS/23 são taxativos quanto a essa obrigação acessória e, como já afirmado, diversamente da alegação da Impugnante, há a previsão legal quanto à responsabilidade da Impugnante, na condição de sujeito passivo por substituição, pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido, relativamente à conexão e ao uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica.

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 53-A. Fica atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão **na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento.**

§ 1º **O consumidor de energia elétrica conectado à rede básica deverá:**

I - **emitir Nota Fiscal Eletrônica - NF-e**, ou na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, **Nota Fiscal Avulsa Eletrônica - NFA-e**, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações de conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, na qual conste:

**Efeitos de 1º/04/2008 a 08/01/2021 - Redação dada pelo art. 2º, VII, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:**

"I - emitir Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, requerer a emissão de Nota Fiscal Avulsa, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações de conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, na qual conste:"

a) como base de cálculo, o valor total pago a todas as transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

b) a alíquota aplicável;

c) o destaque do ICMS;

II - elaborar relatório, que será considerado anexo da nota fiscal de que trata o inciso anterior, com:

a) a sua identificação com CNPJ e, se houver, o número de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS;

b) o valor pago a cada transmissora;

c) notas explicativas, se necessário.

## ONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º O imposto de que trata este artigo será recolhido:

I - em se tratando de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, no mesmo prazo estabelecido para o recolhimento relativo às suas operações ou prestações do mês de emissão da nota fiscal;

II - nos demais casos, na data de emissão da nota fiscal.

(Destacou-se)

### RICMS/23 - Anexo VIII

Art. 57 - Fica atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento.

§ 1º - O consumidor de energia elétrica conectado à rede básica deverá:

I - emitir NF-e ou, na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, Nota Fiscal Avulsa Eletrônica - NFA-e, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações de conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, na qual conste:

a) como base de cálculo, o valor total pago a todas as transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

b) a alíquota aplicável;

c) o destaque do ICMS;

II - elaborar relatório, que será considerado anexo da nota fiscal prevista no inciso I, com:

a) a sua identificação com CNPJ e, se houver, o número de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS;

b) o valor pago a cada transmissora;

c) notas explicativas, se necessário.

§ 2º - O imposto previsto neste artigo será recolhido:

I - em se tratando de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, no mesmo prazo estabelecido para o recolhimento relativo às suas operações ou prestações do mês de emissão da nota fiscal;

II - nos demais casos, na data de emissão da nota fiscal.

Outro aspecto importante a ser enfatizado, é que a Impugnante, apesar de todos os seus questionamentos contrários ao feito fiscal, emitiu notas fiscais, ainda que em desacordo com a legislação, relativas à TUST ora exigida.

A título de exemplo, na NF-e nº 78108 (pág. 151), emitida em 30/12/20, referente ao mês de competência de novembro de 2020, consta a informação de que se trata de “Conexão Rede Básica de Energia Elétrica”, na qual foi apurado e destacado o ICMS relativo à TUST, exatamente no montante exigido pelo Fisco, conforme demonstrativo inserido no Anexo 1 do AI.

Porém, a Impugnante lançou esse valor como débito em sua escrita fiscal, compensando-o com os seus créditos acumulados, procedimento vedado pela legislação vigente, que exige o recolhimento do montante apurado em guia distinta, por se tratar de imposto devido por substituição tributária, questão que será abordada nos tópicos seguintes.

Quanto ao Acórdão nº 3.722/11/CE, mencionado pela Impugnante, o entendimento nele externado, há mais de uma década atrás, não prevaleceu no âmbito deste E. Conselho, tanto é que a segunda decisão por ela apontada (Acórdão nº 21.339/17/2ª) foi reformada pela Câmara Especial de Julgamento, conforme o Acórdão nº 4.792/17/CE, o qual será abaixo reproduzido, por ter analisado matéria análoga, envolvendo estabelecimento também industrial, além de conter esclarecimentos relevantes sobre a desverticalização do sistema elétrico brasileiro e a TUSD/TUST, bem como sobre diversos convênios que respaldaram a substituição tributária relativa à energia elétrica à época dos fatos nele analisados, *in verbis*:

**ACÓRDÃO Nº 4.792/17/CE**

**A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO SOBRE A PARCELA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO REPRESENTADA PELOS ENCARGOS RELACIONADOS À CONEXÃO E UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, REFERENTE AO PERÍODO DE 01/06/11 A 31/12/11, CONTRARIANDO O DISPOSTO NO ART. 53-A, CAPUT, DO ANEXO IX DO RICMS/02.**

**ALÉM DISSO, CUIDA TAMBÉM DE FALTA DE EMISSÃO DA NOTA FISCAL DE ENTRADA MENSAL, RELATIVA À REFERIDA CONEXÃO E USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, CONFORME PREVISÃO DO ART 53-A, § 1º, INCISO I, DO ANEXO IX DO RICMS/02.**

**EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 E A MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 57 DA MENCIONADA LEI C/C O DISPOSTO NOS ARTS. 219, § 1º E 220, INCISO X, DO RICMS/02.**

**A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, EM DECISÃO CONSUBSTANCIADA NO ACÓRDÃO Nº 21.339/17/2ª, PELO VOTO DE QUALIDADE, JULGOU IMPROCEDENTE O LANÇAMENTO. VENCIDOS OS CONSELHEIROS (...), QUE O JULGAVAM PROCEDENTE.**

MEDIANTE DECLARAÇÃO NA DECISÃO, FOI INTERPOSTO DE OFÍCIO, PELA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, O PRESENTE RECURSO DE REVISÃO.

(...)

SUPERADAS AS CONDIÇÕES DE ADMISSIBILIDADE CAPITULADAS NO ART. 163, INCISO I E § 2º DO REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS - RPTA, APROVADO PELO DECRETO Nº 44.747/08, UMA VEZ QUE A DECISÃO RECORRIDA, DESFAVORÁVEL À FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, FOI TOMADA PELO VOTO DE QUALIDADE, É CABÍVEL O PRESENTE RECURSO DE REVISÃO.

CUMPRE DE INÍCIO RESSALTAR QUE ESTA DECISÃO ENGLOBA O REEXAME DA MATÉRIA, CUJA DECISÃO FOI CONTRÁRIA À FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, INCLUSIVE AQUELA NÃO DECIDIDA PELO VOTO DE QUALIDADE, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO § 2º DO ART. 163 C/C O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 168, TODOS DO RPTA.

RESSALTA-SE QUE OS FUNDAMENTOS EXPOSTOS NO VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO MARCO TÚLIO DA SILVA FORAM UTILIZADOS PELA CÂMARA PARA SUSTENTAR SUA DECISÃO E, POR ESSA RAZÃO, PASSAM A COMPOR O PRESENTE ACÓRDÃO, SALVO PEQUENAS ALTERAÇÕES, COM ADEQUAÇÕES DE ESTILO E ACRÉSCIMOS NECESSÁRIOS.

CONFORME EXPOSTO, NO ACÓRDÃO RECORRIDO DECIDIU-SE PELO VOTO DE QUALIDADE, PELA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

**A RECORRIDA CENTRA SUA DEFESA EM CINCO PONTOS BÁSICOS, A SABER:**

(1) (...)

(2) (...)

(3) UTILIZAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA COMO MATÉRIA-PRIMA NA PRODUÇÃO DO ALUMÍNIO;

(4) DIFERENTES NORMAS SOBRE A APLICAÇÃO DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO EM RELAÇÃO AO ÓLEO COMBUSTÍVEL E ENERGIA ELÉTRICA; E

(5) **OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PELA COBRANÇA DA TUST EM GUIA APARTADA, IMPEDINDO A COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS ACUMULADOS.**

AS EXIGÊNCIAS FISCAIS VEICULADAS NO AUTO DE INFRAÇÃO TÊM COMO SUPORTE LEGAL A CONSTITUIÇÃO FEDERAL, LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, LEI Nº 6.763/75 E CONVÊNIOS ICMS, QUE SÃO NORMAS COGENTES PARA TODAS AS UNIDADES DA FEDERAÇÃO.

(...)

ASSIM, A PARTIR DA EDIÇÃO DA LEI Nº 15.425/04, PASSOU A EXISTIR PREVISÃO LEGAL DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA



PARA O DESTINATÁRIO SITUADO NESTE ESTADO QUE RECEBER ENERGIA ELÉTRICA SEM RETENÇÃO OU COM RETENÇÃO A MENOR DO IMPOSTO. EVIDENTEMENTE QUE ESTA RESPONSABILIDADE É POR DESCUMPRIMENTO DE DEVER LEGAL, FUNDAMENTADA NO ART. 121, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO II, DO CTN, EM CONFORMIDADE COM O § 21 DO ART. 22 DA LEI 6.763/75 (E ALTERAÇÕES), IN VERBIS:

(...)

FINALMENTE, POR QUESTÕES DE PRATICIDADE E EFICIÊNCIA, PARCELA DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA FICOU A CARGO DO DESTINATÁRIO DA ENERGIA ELÉTRICA, ESPECIALMENTE A PARCELA REFERENTE AO VALOR TOTAL PAGO A TODAS AS TRANSMISSORAS PELA CONEXÃO E USO DOS RESPECTIVOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, COM CONTROLE DO PAGAMENTO DO ICMS, DENTRO DA CONFIGURAÇÃO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO.

(...)

NESSE DIAPASÃO, **O CONVÊNIO ICMS Nº 83/00** DISPÔS SOBRE O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, QUANDO NÃO DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO OU INDUSTRIALIZAÇÃO, COMO SEGUE:

(...)

POSTERIORMENTE, **O CONVÊNIO ICMS Nº 117/04**, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, IMPUNHA AO CONSUMIDOR LIVRE E AO AUTOPRODUTOR QUE RETIRASSE ENERGIA ELÉTRICA DA REDE BÁSICA A RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO PELA CONEXÃO E USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO, BEM COMO A EMISSÃO DA NOTA FISCAL DE ENTRADA, MENSALMENTE, NOS SEGUINTE TERMOS:

(...)

O DIPLOMA LEGAL DESCRITO FOI ALTERADO PELO **CONVÊNIO ICMS Nº 59/05**, QUE MANTEVE AS DISPOSIÇÕES ACIMA REFERIDAS, E POSTERIORMENTE PELO **CONVÊNIO ICMS Nº 135/05**, QUE ESTENDEU AS OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA A TODOS OS CONSUMIDORES CONECTADOS À REDE BÁSICA, AOS QUAIS CONTINUOU EQUIPARADO O AUTOPRODUTOR QUE DELA RETIRA ENERGIA:

(...)

COM BASE NO REFERIDO CONVÊNIO E SUAS ALTERAÇÕES, INTRODUZIU-SE NO ART. 53-A DO ANEXO IX DO RICMS/02 A RESPONSABILIDADE DO CONSUMIDOR CONECTADO À REDE BÁSICA, PREVENDO AINDA, DE ACORDO COM O CONVÊNIO, QUE NA EMISSÃO DA NOTA FISCAL FOSSEM CONSIGNADOS A BASE DE CÁLCULO, ALÍQUOTA E ICMS DEVIDO, COMO SEGUE:

(...)

ASSIM, PARA EFEITO DE APLICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS RETRO MENCIONADAS, **A RECORRIDA É UMA CONSUMIDORA LIVRE, POIS COMPRA ENERGIA ELÉTRICA JUNTO A QUALQUER FORNECEDOR, ESTANDO CONECTADA À REDE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.**

IMPORTANTE SALIENTAR QUE AS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS FORAM DISTRIBUÍDAS ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, QUE AO TEMPO DE SUA PROMULGAÇÃO, EM 05/10/88, ENTREGOU AOS ESTADOS A COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAR AS OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA.

ÀQUELE TEMPO, A ENERGIA ELÉTRICA ERA UM MONOPÓLIO ESTATAL, NO QUAL TODAS AS FASES DO FORNECIMENTO (GERAÇÃO, TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO) ERAM REMUNERADAS DE FORMA MONÔMIA, EM UM ÚNICO VALOR DENOMINADO GERICAMENTE COMO “TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA”.

DESSE MODO, O ESTADO RECEBEU DA CF/88 A COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAR, POR MEIO DO ICMS, NÃO A “GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA”, COMO PRETENDE FAZER CRER A RECORRIDA, MAS SIM O “FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA”, NELE INCLUÍDO SUAS TRÊS FASES, QUAIS SEJAM, GERAÇÃO, TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO,

NO ENTANTO, COM A CHAMADA “DESVERTICALIZAÇÃO” DO SISTEMA ELÉTRICO BRASILEIRO, INICIADA POR MEIO DA LEI FEDERAL Nº 9.074/95 E ULTIMADA PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 144/03 (POSTERIORMENTE CONVERTIDA NA LEI FEDERAL Nº 10.848/04), OPTOU-SE POR UM MODELO DE SEPARAÇÃO ENTRE AS FASES DE GERAÇÃO, TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA, NO QUAL OS GRANDES PRODUTORES E CONSUMIDORES PODERIAM NEGOCIAR SUA ENERGIA ELÉTRICA LIVREMENTE NO MERCADO.

**PARA O CHAMADO “CONSUMIDOR CATIVO”, VINCULADO À DISTRIBUIDORA QUE DETÉM A CONCESSÃO PARA A DISTRIBUIÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA EM SUA REGIÃO, NÃO HOUVE ALTERAÇÃO, POIS ESTE CONTINUOU RECEBENDO UMA ÚNICA COBRANÇA, EMITIDA POR ESTA DISTRIBUIDORA, ENGLOBANDO OS CUSTOS DE GERAÇÃO, TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO, ALÉM DOS IMPOSTOS INCIDENTES NA OPERAÇÃO.**

LADO OUTRO, A MUDANÇA NA LEGISLAÇÃO CRIOU A FIGURA DOS “CONSUMIDORES LIVRES”, DEFINIÇÃO NA QUAL SE ENQUADRA A RECORRIDA. TAIS AGENTES DE MERCADO, GERALMENTE GRANDES CONSUMIDORES, PASSARAM A DETER AUTORIZAÇÃO PARA ADQUIRIR SUA ENERGIA DE QUALQUER UNIDADE GERADORA OU COMERCIALIZADORA, SITUADA EM QUALQUER PARTE DO PAÍS.

NO ENTANTO, AS FASES DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA SÃO MONOPÓLIOS NATURAIS, SENDO EXECUTADOS POR UMA ÚNICA CONCESSIONÁRIA EM CADA LOCAL, POSTO QUE NÃO HÁ SENTIDO EM SE CONSTITUIR VÁRIAS LINHAS DE TRANSMISSÃO

OU DISTRIBUIÇÃO PARALELAS, PARA ATENDER UMA MESMA REGIÃO.

ASSIM, **APESAR DE O CONSUMIDOR LIVRE PODER CONTRATAR A GERAÇÃO COM QUALQUER PRODUTOR DO PAÍS, A TRANSMISSÃO E A DISTRIBUIÇÃO NECESSARIAMENTE SERÃO PRESTADAS PELA CONCESSIONÁRIA DE SUA REGIÃO.**

COMO CONSEQUÊNCIA DESSE NOVO ARRANJO DO SISTEMA ENERGÉTICO, NO QUAL MAIS DE UMA EMPRESA PASSOU A ESTAR ENVOLVIDA EM UM ÚNICO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDOR FINAL, **NECESSÁRIO FOI “DESMEMBRAR” A ANTIGA “TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA”** EM PARTES MENORES, QUE PASSARAM A REMUNERAR CADA UM DOS AGENTES ENVOLVIDOS NESSE PROCESSO, DA SEGUINTE FORMA:

- **FASE DE GERAÇÃO:** REMUNERAÇÃO POR MEIO DA **TARIFA DE ENERGIA (TE)**, ACORDADA LIVREMENTE EM CONTRATOS BILATERAIS FIRMADOS ENTRE A GERADORA DE ENERGIA ELÉTRICA E O CONSUMIDOR LIVRE. TAIS CONTRATOS SÃO REGISTRADOS NA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (CCEE), PARA EFEITOS DE ACERTO FINAL, JÁ QUE O CONSUMO SEMPRE PODE SER MAIOR OU MENOR DO AQUELE CONTRATADO;

- **FASE DE TRANSMISSÃO:** REMUNERADA POR MEIO DA TARIFA DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO (TUST), DE ACORDO COM A QUANTIDADE DE ENERGIA ELÉTRICA QUE TRANSITOU PELA REDE BÁSICA (TENSÃO SUPERIOR A 230 Kv), COM DESTINO AO CONSUMIDOR LIVRE, NOS CASOS EM QUE ESSE CONSUMIDOR ESTÁ LIGADO DIRETAMENTE À TAL REDE BÁSICA (CONSUMIDORES QUE POSSUEM SUA PRÓPRIA SUBESTAÇÃO DE REBAIXAMENTO DE TENSÃO);

- **FASE DE DISTRIBUIÇÃO:** REMUNERADA POR MEIO DA TARIFA DO USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD), DE ACORDO COM A QUANTIDADE DE ENERGIA ELÉTRICA QUE TRANSITOU PELA REDE DE DISTRIBUIÇÃO DE BAIXA TENSÃO, COM DESTINO AO CONSUMIDOR LIVRE, NOS CASOS EM QUE ESSE NÃO POSSUI SUA PRÓPRIA SUBESTAÇÃO DE REBAIXAMENTO DE TENSÃO.

PELO EXPOSTO, **NOTA-SE QUE A COMPETÊNCIA ENTREGUE AOS ESTADOS PELA CF/88 PARA TRIBUTAR O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA, QUE ERA ÚNICA, FOI POSTERIORMENTE SUBDIVIDIDA POR LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL EM TE, TUST E TUSD**, AS QUAIS, EM CONJUNTO, REPRESENTAM EXATAMENTE A MESMA TARIFA ÚNICA DE ENERGIA ELÉTRICA OBJETO DA COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL.

ADEMAIS, RESSALTE-SE QUE A MAIORIA ESMAGADORA DOS USUÁRIOS DO SISTEMA ENERGÉTICO SÃO ‘CONSUMIDORES CATIVOS’, OS QUAIS PAGAM UMA TARIFA ÚNICA DE ENERGIA ELÉTRICA NO VALOR INTEGRAL DA OPERAÇÃO, ENGLOBANDO TE, TUST, TUSD E TRIBUTOS INCIDENTES, UTILIZANDO-SE UM

ÚNICO DOCUMENTO, A NOTA FISCAL DE ENERGIA ELÉTRICA, POPULARMENTE CONHECIDA COMO “CONTA DE LUZ”.

**DISPENSAR AOS CONSUMIDORES LIVRES TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIVERSO DAQUELE DADO AOS CONSUMIDORES CATIVOS, EXIGINDO O ICMS APENAS SOBRE A TE, FERE FRONTALMENTE O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA, EXPRESSAMENTE PREVISTO NO CAPUT DO ART. 5º E ART. 150, INCISO II, AMBOS DA CF/88:**

(...)

ASSIM, VÊ-SE SEM MAIOR ESFORÇO QUE ALBERGAR A TESE TRAZIDA PELA RECORRIDA NA IMPUGNAÇÃO, NO SENTIDO DE QUE O ESTADO SÓ TEM COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAR A TE, SERIA PERMITIR, DE FORMA TRANSVERSA E INCONSTITUCIONAL, QUE UMA NORMA CONSTITUCIONAL DE DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS FOSSE ALTERADA POR MEIO DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL, ENTENDIMENTO INADMISSÍVEL SOB A ÓTICA TÉCNICA, POIS SUBVERTE COMPLETAMENTE A ESTRUTURA HIERÁRQUICA DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.

O ARGUMENTO DA RECORRIDA NA PEÇA IMPUGNATÓRIA, DE QUE ESTÁ HAVENDO ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO CONSTITUCIONAL DE REPARTIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS, NÃO DEIXA DE TER UM FUNDO DE VERDADE: DE FATO, A FALHA NA CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA DO TEXTO CONSTITUCIONAL ESTÁ LEVANDO A TAL MUDANÇA, MAS **NÃO PARA AMPLIAR A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM FAVOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS, E SIM PARA EXCLUIR, POR VIA TRANSVERSA E INCONSTITUCIONAL (LEIS FEDERAIS), UMA SUBSTANCIAL PARCELA DA COMPETÊNCIA ATRIBUÍDA CONSTITUCIONALMENTE AOS ESTADOS PARA TRIBUTAR TODO O PROCESSO DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA, ENGLOBANDO SUAS TRÊS FASES (GERAÇÃO, TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO).**

FEITA ESSA EXPLANAÇÃO, VÊ-SE QUE AS DECISÕES JUDICIAIS TRANSCRITAS PELA RECORRIDA NA IMPUGNAÇÃO, NAS QUAIS O JUDICIÁRIO DECIDE PELA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS VALORES COBRADOS PELA TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (TUST E TUSD), COM A DEVIDA VENIA, NÃO ENCONTRAM AMPARO NO TEXTO CONSTITUCIONAL, INDO MESMO DE ENCONTRO ÀS SUAS NORMAS, QUE, COMO JÁ DITO, ATRIBUÍRAM, DESDE 1988, COMPETÊNCIA AOS ESTADOS FEDERADOS PARA TRIBUTAR TODO O PROCESSO DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA, E NÃO SOMENTE A GERAÇÃO.

PORTANTO, **SEM RAZÃO A RECORRIDA QUANDO, NA PEÇA DE DEFESA INICIAL, AFIRMA QUE A INCIDÊNCIA DO ICMS, NÃO OBEDECEU À REGRA CONSTITUCIONAL. TODO O ORDENAMENTO JURÍDICO TRANSCRITO, FUNDAMENTO DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO, TEM COMO MATRIZ A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.**

POR OUTRO LADO, PARA O CÁLCULO DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É NECESSÁRIO CONHECER O MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, **ESPECIALMENTE EM RELAÇÃO À ENERGIA ELÉTRICA**, CUJO ASPECTO MATERIAL DO FATO GERADOR É A ENTRADA DA MERCADORIA NO TERRITÓRIO DO ESTADO DESTINATÁRIO, COMO PREVISTO NO ART. 2º, § 1º, INCISO III, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96.

NESSE SENTIDO, A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, NO SEU ART. 12, DISPÕS SOBRE O MOMENTO DA OCORRÊNCIA, ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR, *IN VERBIS*:

(...)

ORA, O ART. 12 ESTÁ A TRATAR DO ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR, ISTO É, O MOMENTO EM QUE ELE CONSIDERA FINALIZADO, REALIZADO, OU SEJA, QUANDO DA ENTRADA NO TERRITÓRIO DESTE ESTADO, DE ENERGIA ELÉTRICA ORIUNDA DE OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO.

EM SEGUIDA, **A REFERIDA INCIDÊNCIA FOI SUBMETIDA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**, CONFORME PREVISÃO EXPRESSA NA LEI Nº 6.763/75, NOS SEGUINTE TERMOS:

(...)

FRISE-SE QUE EM DECORRÊNCIA DO CONVÊNIO ICMS Nº **117/04, O ART. 53-A DO ANEXO IX DO RICMS/02 PRESCREVE A RESPONSABILIDADE DO CONSUMIDOR DE ENERGIA ELÉTRICA CONECTADO À REDE BÁSICA PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO PELO CONEXÃO E USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.**

(...)

RESSALTE-SE QUE O RICMS/02, EM SINTONIA COM OS CONVÊNIOS ANTERIORMENTE CITADOS, COM A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN – PARA NÃO DEIXAR DÚVIDA, DISPÕS EXPRESSAMENTE QUE NA HIPÓTESE DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE AO DESTINATÁRIO PELA PARCELA RELATIVA AO USO E A CONEXÃO NA REDE DE DISTRIBUIÇÃO, NA CONDIÇÃO DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, OBSERVAR-SE-Á O DISPOSTO NO ANEXO IX – QUE SÃO AS REGRAS GERAIS DE **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ATUALMENTE EM VIGOR**. VEJA-SE:

(...)

ASSIM, **SEM RAZÃO A RECORRIDA QUANDO, NA IMPUGNAÇÃO, ALEGA QUE NÃO HÁ RESPALDO NORMATIVO VÁLIDO PARA ATRIBUIR RESPONSABILIDADE À ADQUIRENTE. A RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS PREVISTA NO CONVÊNIO ICMS Nº 117/04, NA PARCELA QUE ESPECIFICA, FOI VEICULADA POR INSTRUMENTO NORMATIVO VÁLIDO (CONVÊNIO), CELEBRADO NOS TERMOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75, DE CONFORMIDADE COM O ART. 9º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, EDITADA EM FACE DA**

**EXIGÊNCIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ART. 155, PARÁGRAFO 2º, INCISO XII, ALÍNEA “B”).**

(...)

PORTANTO, **CORRETA A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ATRIBUÍDA À RECORRIDA**, EM RAZÃO DE ESTAR CONECTADA E UTILIZAR A REDE BÁSICA DE TRANSMISSÃO ENERGIA ELÉTRICA NA CONDIÇÃO DE CONSUMIDOR LIVRE.

NO TOCANTE À BASE TRIBUTÁVEL ADOTADA PELO FISCO, **INFERE-SE DO ART. 53-A, INCISO I, ALÍNEA “A”, DO ANEXO IX DO RICMS/02 QUE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS A SER CONSIGNADA NA NOTA FISCAL CORRESPONDE EXATAMENTE AO VALOR TOTAL PAGO A TODAS AS TRANSMISSORAS PELA CONEXÃO E USO DOS RESPECTIVOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, AO QUAL DEVERÁ SER INTEGRADO O MONTANTE DO PRÓPRIO IMPOSTO:**

(...)

A LEGISLAÇÃO ATUAL, DISPONDO SOBRE O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, COMO REGRA GERAL, PREVÊ NO ART. 19 DO ANEXO XV DO RICMS/02, QUE TODOS OS ENCARGOS COBRADOS DO DESTINATÁRIO SERÃO INCLUÍDOS NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO:

(...)

**DA MESMA FORMA, OCORRE NESTE CASO.** OS ENCARGOS COBRADOS DOS DESTINATÁRIOS RELATIVOS À CONEXÃO E USO DA REDE BÁSICA, **QUE NÃO FORAM INCORPORADOS À BASE DE CÁLCULO DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CALCULADA PELA DISTRIBUIDORA OU GERADORA DE ENERGIA ELÉTRICA, DEVEM COMPOR A BASE DE CÁLCULO PARA A COBRANÇA DO ICMS DA RECORRIDA.**

NESSE SENTIDO, A BASE DE CÁLCULO PARA AS OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA FOI DEFINIDA PELO ART. 13, INCISO VIII E § 1º, INCISO I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, *IN VERBIS*:

(...)

PORTANTO, **A BASE DE CÁLCULO A SER ADOTADA PARA O CÁLCULO DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É O VALOR DE QUE DECORRER A ENTRADA DA ENERGIA ELÉTRICA, INCLUINDO-SE TODOS OS DEMAIS ENCARGOS E DESPESAS COBRADOS DO DESTINATÁRIO, CONFORME DISPÕE O ART. 13, INCISO VIII E § 1º, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96,** ACIMA DESCRITO.

ORA, VÊ-SE ENTÃO CLARAMENTE QUE NÃO HÁ NOVA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, COMO QUER FAZER CRER A RECORRIDA. O FATO GERADOR OCORRE INTEGRALMENTE, PORÉM HÁ DOIS SUJEITOS PASSIVOS NA CONSEQUÊNCIA NORMATIVA. O QUE HÁ É A INCLUSÃO, NA BASE DE CÁLCULO DA ENERGIA ELÉTRICA, DA PARCELA RELATIVA AOS ENCARGOS DO

## ONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SISTEMA DE TRANSMISSÃO QUANDO DA APURAÇÃO DO ICMS/ST POR PARTE DO DESTINATÁRIO DA MERCADORIA.

O ART. 43 DO RICMS/02 CONFIRMA O EXPOSTO ACIMA:

(...)

**O ANEXO XV DO MESMO RICMS/02 APRESENTA, EM SEUS ARTS. 69 E 71, DETERMINAÇÕES SEMELHANTES:**

(...)

O QUE SE TEM, PORTANTO, É O FATO DE QUE, POR CONVENIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO DO SETOR ELÉTRICO (ANEEL), **PARCELA DA BASE DE CÁLCULO DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA (SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA)** FICOU A CARGO DO DESTINATÁRIO DA ENERGIA, ESPECIALMENTE A PARCELA REFERENTE AO VALOR TOTAL PAGO A TODAS AS TRANSMISSORAS PELA CONEXÃO E USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. POR FORÇA LEGAL, TAL PARCELA COMPÕE A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

CONCLUI-SE, PORTANTO, QUE A LEGISLAÇÃO MINEIRA, EDITADA DENTRO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ATRIBUÍDA AO ESTADO, RESPEITANDO OS DITAMES DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DAS LEIS COMPLEMENTARES NºS 87/96 E 24/75, DO CTN E DE CONVÊNIOS ICMS, CONFIRMA PLENAMENTE O TRABALHO REALIZADO NESTE AUTO DE INFRAÇÃO, AFASTANDO, POR CONSEQUÊNCIA, A ARGUMENTAÇÃO TRAZIDA PELA RECORRIDA.

(...)

OUTRA QUESTÃO POSTA PELA RECORRIDA DIZ RESPEITO À DISPENSA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO QUANDO A MERCADORIA ADQUIRIDA FOR DESTINADA À COMERCIALIZAÇÃO OU INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO.

**DIZ A RECORRIDA NA IMPUGNAÇÃO QUE NÃO SE DISCUTE QUE A ENERGIA ELÉTRICA SE DESTINA AO PROCESSO INDUSTRIAL PARA OBTENÇÃO DE ALUMÍNIO.**

COMO BEM RECONHECIDO NA MESMA PEÇA, **COM A EDIÇÃO DA LEI Nº 14.699/03 RESTOU EXPLICITADO QUE A ENERGIA ELÉTRICA DEVE SER DESTINADA À COMERCIALIZAÇÃO OU INDUSTRIALIZAÇÃO DELA PRÓPRIA** PARA QUE ADQUIRA O DIREITO À DISPENSA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NA SUA ENTRADA EM TERRITÓRIO MINEIRO, A TEOR DA REGRA CONTIDA NO INCISO VII DO ART. 6º DA LEI Nº 6.763/75, A SABER:

(...)

RELATIVAMENTE À INDUSTRIALIZAÇÃO DA PRÓPRIA ENERGIA ELÉTRICA NA OBTENÇÃO DO ALUMÍNIO REPORTA-SE À FUNDAMENTAÇÃO POSTA POR OCASIÃO DA ABORDAGEM SOBRE O PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL, INDEFERIDA À UNANIMIDADE, QUANDO SE CONCLUIU PELO EMPREGO DA ENERGIA ELÉTRICA COMO INSUMO ENERGÉTICO NA PRODUÇÃO DO ALUMÍNIO, E NÃO COMO PARTE INTEGRANTE DO ALUMÍNIO,

**NÃO SENDO, PORTANTO, DESTINADA À COMERCIALIZAÇÃO NEM À INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO.**

ADEMAIS HÁ DE SE CONSIDERAR A NATUREZA DAS DISPOSIÇÕES RELACIONADAS À TRIBUTAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA NA ENTRADA DOS ESTADOS DESTINATÁRIOS. **É IMPERIOSO RESSALTAR QUE O REGRAMENTO VISA TRANSFERIR A TRIBUTAÇÃO PARA O ESTADO ONDE SERÁ REALIZADO O CONSUMO DA ENERGIA,** OBVIAMENTE ASSEGURADO O CREDITAMENTO AO ESTABELECIMENTO CONSUMIDOR QUANDO UTILIZADA EM PROCESSOS DE FOMENTO DA CADEIA PRODUTIVA, E POR ESTE MOTIVO **SOMENTE NÃO A TRIBUTA QUANDO DESTINADA À COMERCIALIZAÇÃO E/OU INDUSTRIALIZAÇÃO DELA PRÓPRIA.**

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, **ACORDA A CÂMARA ESPECIAL DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM CONHECER DO RECURSO DE REVISÃO. NO MÉRITO, PELO VOTO DE QUALIDADE, EM LHE DAR PROVIMENTO PARA RESTABELECER AS EXIGÊNCIAS FISCAIS.**(...)

(DESTACOU-SE)

Rejeita-se, portanto, os argumentos da Impugnante.

**Alegações quanto à “Impossibilidade da Cobrança do ICMS relativo às Aquisições de Energia Elétrica em Operações Internas, já que Devidamente Recolhido”**

Com relação às aquisições internas de energia elétrica, a Impugnante relata que os arts. 53-A do Anexo IX do RICMS/02 e 57 do Anexo VIII do RICMS/23 imputariam ao consumidor de energia a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, ressaltando que, na hipótese de contribuinte do ICMS, o responsável deveria considerar, para fins de recolhimento, o “*mesmo prazo estabelecido para o recolhimento relativo às suas operações ou prestações do mês de emissão da nota fiscal*”:

**§ 2º O imposto de que trata este artigo será recolhido:**

**I - em se tratando de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, no mesmo prazo estabelecido para o recolhimento relativo às suas operações ou prestações do mês de emissão da nota fiscal;**

**II - nos demais casos, na data de emissão da nota fiscal. (Grifos da Impugnante)**

A seguir, a Impugnante tece comentários sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS, oportunidade em que reproduz os arts. 19 e 20 da LC nº 87/96 e os arts. 62 e 66, inciso V, alínea “b”, do RICMS/02, bem como o § 4º, inciso II, do referido art. 66, que estabelece o direito ao crédito do ICMS relativo à energia elétrica consumida no processo de industrialização, sendo que este seria o seu caso,



pois utilizaria a energia elétrica como insumo direto de sua atividade-fim, que seria a produção de gases industriais.

Salienta, porém, que o Auto de Infração sustentaria que ela teria causado dano ao “fluxo de caixa” do Erário, pois deveria recolher o imposto na entrada e, em seguida, tomar o respectivo crédito, ou seja, teria que recolher antes e se creditar depois.

Contudo, a seu ver, o Fisco não teria notado que não há “antes” e “depois” no caso presente, já que a data de vencimento das obrigações seria exatamente a mesma, ou seja, o imposto teria sido pago. Evidentemente, não importaria se o recolhimento se dá como “entrada” ou “saída”. Se tivesse recolhido na “entrada”, não pagaria na “saída”, já que se trataria de insumo utilizado no seu processo fabril. Já que pagou na “saída”, sem o crédito da “entrada”, evidentemente não haveria efeito financeiro algum, de modo que o Fisco não teria apresentado nenhuma memória de cálculo que infirmasse tal raciocínio.

Reitera que os arts. 53-A do Anexo IX do RICMS/02 e 57 do Anexo VIII do RICMS/23 determinariam, expressamente, que ela deveria recolher o imposto na “entrada” no *“mesmo prazo estabelecido para o recolhimento relativo às suas operações ou prestações do mês de emissão da nota fiscal”*.

Afirma, nesse sentido, que não haveria sequer o efeito de “fluxo de caixa” indicado pelo Fisco, pois isso só ocorreria se a empresa tivesse que recolher o ICMS decorrente da aquisição antes do que incide sobre as suas saídas mensais. Já que toda energia adquirida seria consumida no próprio mês (não se estoca energia elétrica), ela seria insumo a ser descontado como crédito no mesmo período, isto é, se o regulamento dispõe expressamente que as datas de vencimento das obrigações são coincidentes, não haveria efeito algum. No total, o que a empresa pagou sobre as “saídas” seria igual ao que pagaria nas “entradas”.

Aduz que teria sido exatamente essa a conduta por ela seguida, que teria cuidado de cumprir com a referida obrigação acessória de escriturar tais valores na sua escrita fiscal, conforme documentos anexados à sua defesa (doc. 11), por amostragem.

Na sua ótica, a autuação ignoraria por completo a sistemática de recolhimento do ICMS previsto pelo legislador, tratando o caso concreto como se nenhum ICMS tivesse sido por ela recolhido a esse título, fato que não representaria a realidade dos autos.

Acrescenta que, ainda que o Fisco não concordasse com o procedimento por ela adotado quando do cumprimento da obrigação acessória, bem como em relação ao momento do referido recolhimento, jamais, em nenhuma hipótese, poderia exigir o imposto, isto porque teria havido o recolhimento da obrigação principal e esse fato seria inequívoco, tanto é que tal fato constaria no próprio relatório que compõe o Auto de Infração.

Questiona como a autuação poderia afirmar que teria havido o recolhimento do ICMS utilizando procedimento em suposto desacordo com a legislação e, ainda assim, lançar cobrança da obrigação principal, complementando que, se *“a legislação de regência admite que o contribuinte, adotar a sistemática de débito e crédito,*

## ONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*efetuando o encontro de contas entre imposto devido e crédito disponível, não há como sustentar que a Impugnante tenha deixado de recolher o tributo, sendo absolutamente indevido o referido lançamento”.*

Destaca que este E. Conselho reconheceria a possibilidade de recolhimento do ICMS através da sistemática da não cumulatividade que utiliza de sistema de débito e crédito, exatamente como teria feito, conforme o Acórdão nº 20.803/15/2ª.

### ACÓRDÃO Nº 20.803/15/2ª

O INCISO I DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 PREVÊ QUE O ICMS SERÁ NÃO CUMULATIVO, COMPENSANDO-SE O QUE FOR DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM O MONTANTE COBRADO NAS ANTERIORES PELO MESMO OU OUTRO ESTADO OU PELO DISTRITO FEDERAL.

IMPORTANTE ESCLARECER QUE A REGRA DA NÃO CUMULATIVIDADE AUTORIZA QUE SE ABATA DO IMPOSTO DEVIDO NA OPERAÇÃO DE SAÍDA DE DETERMINADA MERCADORIA, AQUELE MONTANTE INCIDENTE EM ETAPAS DE CIRCULAÇÃO ANTERIORES.

(...)

Reafirma que, exatamente por esse motivo, ainda que o Fisco não concorde com o procedimento por ela adotado para cumprimento de obrigações acessórias, não poderia ignorar o efetivo recolhimento do ICMS pretendido pela autuação, complementando que o RICMS, na medida que permite que o contribuinte adquirente da energia utilize *“mesmo prazo estabelecido para o recolhimento relativo às suas operações ou prestações do mês de emissão da nota fiscal”*, autorizaria a apuração do tributo através das suas escritas em conjunto com as demais apurações.

No seu entendimento, não por outro motivo, o RICMS traria regras distintas para os adquirentes de energia elétrica, quando contribuintes ou não do ICMS, conforme dispositivos abaixo:

Art. 53-A - ...

§ 1º - O consumidor de energia elétrica conectado à rede básica deverá:

I - emitir NF-e ou, na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, Nota Fiscal Avulsa Eletrônica - NFA-e, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações de conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, na qual conste:  
...

Ressalta que, diante da sistemática de apuração e recolhimento do ICMS, não haveria como se vislumbrar o motivo pelo qual a autuação indica que seu procedimento teria causado prejuízo erário e ao fluxo de caixa do Estado, uma vez que a premissa sobre a qual se assenta o Auto de Infração partiria de uma leitura equivocada, tanto da natureza das operações por ela realizadas, quanto das normas que

disciplinam o ICMS incidente sobre a energia elétrica, ignorando que o legislador, na prática, teria imposto uma só obrigação de recolhimento.

No seu entender, ao presumir que o lançamento a débito em escrita fiscal teria reduzido indevidamente o saldo credor e, por consequência, teria causado dano ao erário, o Fisco ignoraria que o crédito por ela escriturado decorreria de sua atividade industrial, e não de apuração artificial ou de manipulação de saldos. Não teria havido, portanto, qualquer supressão de receita tributária, tampouco haveria base legal que permitisse exigir o pagamento do imposto integral como se tivesse deixado de recolher algum valor.

Sustenta, nessa linha, que, mesmo na remota hipótese de se entender que o recolhimento do ICMS sobre as parcelas de uso do sistema de transmissão deveria ter sido realizado adotando-se procedimentos acessórios distintos, pelo princípio do *no bis in idem*, não haveria que se falar em lançamento de obrigação principal sobre o mesmo fato gerador de tributo já apurado e recolhido.

Além disso, segundo seu entendimento, sequer haveria incidência dos acréscimos legais relativos a suposto pagamento a destempo, já que a data da apuração e recolhimento se encontraria em compasso com a legislação vigente, conforme preceitua o supracitado art. 53-A, § 2º, do Anexo IX do RICMS/02.

Conclui, ao final, que seria imperioso o cancelamento integral do Auto de Infração, por alegada improcedência material da exigência.

Contudo, em que pesem os seus argumentos, verifica-se, uma vez mais, não assistir razão à Impugnante.

Como já ressaltado no tópico relativo às preliminares, quanto à expressão “prejuízo ao erário/fluxo de caixa do Estado” mencionada no relatório fiscal anexado ao AI, a questão é simples, objetiva e de fácil compreensão: não houve recolhimento do imposto devido ao erário, em guia apartada, como exigido na legislação, uma vez que a Impugnante compensou os valores devidos a título de substituição tributária inerentes à TUST com os seus créditos acumulados, fato em momento algum por ela contestado, muito ao contrário, pois, em seus argumentos, a Impugnante reconhece que foi esse o seu procedimento.

Conforme demonstrado acima, a responsabilidade da Impugnante pelo recolhimento da TUST em todas as aquisições de energia por ela realizadas está expressamente estabelecida nos arts. 70 e 71 do RICMS/02 e nos arts. 89 e 90 do Anexo VII do RICMS/23, já reproduzidos em tópico anterior.

Por se tratar de imposto devido por substituição tributária, os valores relativos à TUST devem ser recolhidos em guia distinta, por força do disposto no art. art. 45, inciso I, § 1º, do Anexo XV do RICMS/02 e no art. 53, § 1º, do Anexo VII do RICMS/23.

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 45. O imposto devido a este Estado a título de substituição tributária e seus acréscimos serão recolhidos, em agência bancária credenciada, mediante:

## ONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - **Documento de Arrecadação Estadual (DAE)**, em se tratando de recolhimentos efetuados neste Estado;

(...)

1º Na hipótese do inciso I do *caput* deste artigo, **o DAE relativo ao recolhimento devido a título de substituição tributária será distinto daquele relativo ao recolhimento do imposto devido pelas operações próprias.**

(...)

(Destacou-se)

RICMS/23 - Anexo VII

Art. 53 - O imposto devido a título de substituição tributária e seus acréscimos serão recolhidos, em agência bancária credenciada, mediante DAE ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE.

§ 1º - O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado em DAE distinto do utilizado para recolhimento do imposto devido pelas operações próprias.

(...)

(Destacou-se)

Por consequência lógica, o ICMS/ST devido relativo à TUST não pode ser compensado com os créditos da escrita fiscal do contribuinte.

A Impugnante se equivoca em sua interpretação do art. 53-A, § 2º, do Anexo IX do RICMS/02, pois tal dispositivo faz menção a recolhimento do imposto por ela devido e não à escrituração “dos débitos” correspondentes (ICMS/ST) em sua escrita fiscal.

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 53-A. (...)

(...)

§ 2º O imposto de que trata este artigo **será recolhido:**

I - em se tratando de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, **no mesmo prazo** estabelecido para o recolhimento relativo às suas operações ou prestações do mês de emissão da nota fiscal;

(...)

(Destacou-se)

Portanto, o inciso I acima apenas disciplina o prazo para recolhimento do imposto por ela devido, mas não a autoriza a lançar o valor do ICMS/ST relativo à TUST como débito em sua escrita fiscal, compensando-o com os seus créditos, acumulados ou não.

Se o entendimento da Impugnante estivesse correto, não seria necessária a expressão “no mesmo prazo estabelecido para o recolhimento relativo às suas operações ou prestações **do mês de emissão da nota fiscal**” (destacou-se), pois a apuração do ICMS, pelo sistema normal de débito e crédito, é sempre baseada nas notas fiscais de entradas e saídas (débitos e créditos) referentes a um mesmo mês de competência.

De todo modo, como já destacado, por se tratar de imposto devido por substituição tributária, o art. 45, inciso I, § 1º, do Anexo XV do RICMS/02 e o art. 53, § 1º, do Anexo VII do RICMS/23 são absolutamente claros ao determinar que o DAE relativo ao recolhimento devido a título de substituição tributária **será distinto** daquele relativo ao recolhimento do imposto devido pelas operações próprias do contribuinte.

Assim, contrariamente à afirmação da Impugnante, houve descumprimento de obrigação principal, pois os valores do ICMS/ST relativo à TUST não foram recolhidos aos cofres públicos, conforme estabelecido na legislação vigente, devendo-se reiterar que os valores devidos pela Impugnante foram irregularmente compensados com os seus saldos credores acumulados.

Cabe lembrar que a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do ICMS/ST relativo à TUST, não tendo o Fisco, em momento algum, questionado o direito da Impugnante de lançar os créditos relativos à energia elétrica adquirida e/ou da referida tarifa em sua escrita fiscal, observada a legislação pertinente, inexistindo, portanto, qualquer ofensa ao princípio da não cumulatividade do imposto no presente caso.

Contudo, diversamente do apontado pela Impugnante, há uma ordem de precedência para que a apropriação do crédito seja legítima, pois, primeiramente, a Impugnante deve suportar o encargo financeiro da substituição tributária, com a comprovação do efetivo recolhimento do valor devido ao Erário, para, em um segundo momento, ainda que imediato, promover o lançamento do respectivo crédito em sua escrita fiscal, de forma proporcional à energia elétrica consumida em seu processo de industrialização.

No caso dos autos, a Impugnante, contrariando a legislação vigente, lançou mão de artifício (emissão irregular de nota fiscal de saída, em lugar da nota fiscal de entrada legalmente exigida) para gerar um “débito meramente escritural” (em lugar do efetivo recolhimento) em sua escrita fiscal, compensando-o imediatamente com os seus créditos acumulados.

Como bem salienta o Fisco, não se vislumbra desrespeito à previsão constitucional da não cumulatividade, pois a própria Constituição Federal, tanto de forma genérica no art. 146, inciso III, alínea “b”, como especificamente em relação ao ICMS, no art. 155, inciso II, § 2º, inciso XII, alínea “c”, determina que lei complementar disciplinará questões relativas a crédito e compensação.

Constituição Federal

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(...)

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;

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...)

Por conseguinte, a LC nº 87/96 dedica seus arts. 20 a 26 a cuidar do regime de compensação, estabelecendo em seu art. 23 que *“o direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”* (destacou-se).

A vinculação do aproveitamento do crédito às condições previamente estabelecidas na legislação é, portanto, exigência prevista na própria lei complementar, encarregada de cuidar da matéria, não se configurando afronta à não cumulatividade e às condições normativas impostas para o creditamento.

O Anexo VIII do RICMS/02 e o Anexo III do RICMS/23 se dedicam a regular as hipóteses de transferência e utilização de créditos acumulados de ICMS, vedando expressamente a utilização desses créditos para pagamento do imposto incidente nas operações com energia elétrica, conforme o art. 35, inciso II, do Anexo VIII do RICMS/02 e o art. 49, inciso II, do Anexo III do RICMS/23.

RICMS/02 - Anexo VIII

Art. 35. **Fica vedada a utilização do crédito acumulado de ICMS de que trata este Anexo para:**

(...)

II - **pagamento do ICMS incidente nas operações com combustíveis, derivados ou não de petróleo,**

com energia elétrica ou na prestação de serviço de telecomunicação;

(...)

(Destacou-se)

RICMS/23 - Anexo III

Art. 49 - **Fica vedada a utilização do crédito acumulado de ICMS de que trata este anexo para:**

(...)

II - pagamento do ICMS incidente nas operações com combustíveis, derivados ou não de petróleo, com energia elétrica ou na prestação de serviço de telecomunicação;

(...)

(Destacou-se)

Portanto, por todo o acima exposto, é improcedente o argumento da Impugnante de que apurou e recolheu corretamente o imposto, pois o seu procedimento contraria toda a legislação que rege a matéria.

O entendimento acima também é corroborado pelo Acórdão nº 4.792/17/CE, já mencionado no tópico anterior, conforme excertos abaixo:

ACÓRDÃO Nº 4.792/17/CE

NOUTRA TOADA, A RECORRIDA QUESTIONA, NA PEÇA DE DEFESA INICIAL, A COBRANÇA DA TUST EM GUIA APARTADA, AFIRMANDO SE TRATAR DE UMA OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, VISTO QUE ELA POSSUI SUBSTANCIAL SALDO CREDOR EM SUA CONTA CORRENTE FISCAL.

**NÃO HÁ O QUE SE FALAR EM DESRESPEITO À PREVISÃO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE NA MEDIDA EM QUE A PRÓPRIA CF/88, TANTO DE FORMA GENÉRICA NO ART. 146, INCISO III, ALÍNEA “B”, COMO ESPECIFICAMENTE EM RELAÇÃO AO ICMS NO ART. 155, INCISO II, § 2º, INCISO XII, ALÍNEA “C”, DETERMINA QUE LEI COMPLEMENTAR DISCIPLINARÁ QUESTÕES RELATIVAS A CRÉDITO E COMPENSAÇÃO. OBSERVE-SE:**

(...)

POR CONSEQUINTE, A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 DEDICA SEUS ARTS. 20 A 26 A CUIDAR DO REGIME DE COMPENSAÇÃO, ESTABELECENDO EM SEU ART. 23 QUE “O DIREITO DE CRÉDITO, PARA EFEITO DE COMPENSAÇÃO COM DÉBITO DO IMPOSTO, RECONHECIDO AO ESTABELECIMENTO QUE TENHA RECEBIDO AS MERCADORIAS OU PARA QUAL TENHAM SIDO PRESTADOS OS SERVIÇOS, ESTÁ CONDICIONADO À IDONEIDADE DA DOCUMENTAÇÃO E, SE FOR O CASO, À ESCRITURAÇÃO NOS PRAZOS E CONDIÇÕES ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO”. (GRIFOU-SE)

**A VINCULAÇÃO DO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO ÀS CONDIÇÕES PREVIAMENTE ESTABELECIDAS NA LEGISLAÇÃO É,**

PORTANTO, EXIGÊNCIA PREVISTA NA PRÓPRIA LEI COMPLEMENTAR, ENCARREGADA DE CUIDAR DA MATÉRIA, NÃO SE CONFIGURANDO AFRONTA À NÃO-CUMULATIVIDADE AS CONDIÇÕES NORMATIVAS IMPOSTAS PARA O CREDITAMENTO.

O ANEXO VIII DO RICMS/02 SE DEDICA A REGULAR AS HIPÓTESES DE TRANSFERÊNCIA E UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. BASICAMENTE, O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO É POSSÍVEL NOS CASOS EM QUE A ACUMULAÇÃO DECORRE DE OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO, COM DIFERIMENTO OU COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO, O QUE NÃO É O CASO DA RECORRIDA.

IMPORTANTE SALIENTAR QUE O ART. 45, INCISO I, § 1º, DO ANEXO XV DO RICMS/02, NORMA GERAL EM MATÉRIA DE RECOLHIMENTO DE ICMS DECORRENTE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, PRESCREVE QUE O ICMS DESTA MODALIDADE SERÁ RECOLHIDO EM DOCUMENTO DISTINTO DAQUELE RELATIVO AO RECOLHIMENTO DECORRENTE DAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS.

ASSIM, AFASTA-SE A PRETENSÃO DE COMPENSAR O ICMS REFERENTE AO PRESENTE FEITO COM O SALDO CREDOR ACUMULADO PELA RECORRIDA, NA MEDIDA EM QUE O PLEITO NÃO ENCONTRA AMPARO NAS HIPÓTESES DO ANEXO VIII DO RICMS/02.

(...)

(DESTACOU-SE)

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS/ST apurado, acrescido da Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, no tocante à infração nº 01, e da Multa Isolada, prevista no art. 54, inciso VI, da mesma lei, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 e o art. 178, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/23, relativamente à segunda infração.

Lei nº 6.763/75

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:



(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

RICMS/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emitilo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente) por documento:

(...)

f) **natureza da operação** ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: **42 (quarenta e duas) UFEMG;**

(...)

(Destacou-se)

RICMS/23

Art. 178 - As multas calculadas com base na Ufemg, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste regulamento ou emitilo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) **natureza da operação** ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: **42 (quarenta e duas) Ufemgs;**

(...)

(Destacou-se)

**Alegações quanto à Boa-Fé - “Exclusão da Multa Isolada – art. 177 do RICMS/MG e art. 100 do CTN”**

A Impugnante informa que atuaria em conformidade com o princípio da boa-fé, visto que teria se mantido acessível ao Fisco Estadual e teria respondido a todas as intimações citadas no Auto de Infração.

Ademais, alega que em nenhum momento o Fisco a teria orientado a seguir conduta diversa quanto a como proceder com o pagamento do ICMS no caso em tela. Assim, entende por certa sua conduta e pugna pela exclusão da Multa Isolada.

Quanto à atuação da Impugnante supostamente em acordo com o princípio da boa-fé, verifica-se que o Contribuinte, de fato, respondeu a todas as intimações tempestivamente e se manteve disponível para esclarecimentos.

Contudo, no que tange à alegação de que em nenhum momento o Fisco a teria orientado a seguir de conformidade com a legislação mineira, não merece acolhida.

Tanto em trocas de *e-mails*, quanto em reunião *online* via Teams, a Fiscalização orientou o Contribuinte a fazer a correta declaração do ICMS no campo 104 da Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) e recolher o imposto, na forma prevista na legislação.

Igualmente, foi informada de que o procedimento correto é o recolhimento seguido do creditamento.

A Impugnante também questiona o fato de que teria agido com o mesmo comportamento em relação ao recolhimento do tributo por décadas, estando estabelecida em Minas Gerais desde 2005, de modo que não teria sido questionada/autuada durante todo esse tempo.

Afirma que teria havido mudança repentina do critério da Autoridade Fazendária e que tal mudança não poderia penalizar o contribuinte.

Por entender que houve mudança nos critérios da Administração Fazendária, pleiteia a exclusão da Multa Isolada.

No que tange à mudança de entendimento, frisa-se que tão somente em 2024 a 1ª Seção do STJ julgou o Tema Repetitivo 986 e definiu a tese que embasou a presente autuação (*“A tarifa de uso do sistema de transmissão (TUST) e/ou a tarifa de uso de distribuição (TUSD), quando lançadas na fatura de energia elétrica como encargo a ser suportado diretamente pelo consumidor final, seja ele livre ou cativo, integra para fins do art. 3º, § 1º, II, ‘a’, da LC 87/1996, a base de cálculo do ICMS.”*).

Conforme Termo de Intimação 528/2024 (Anexo 2), em novembro de 2024, a Delegacia Fiscal de Ipatinga intimou a Impugnante sobre a tese fixada e informou a necessidade de análise da situação de cada contribuinte, considerando os aspectos da modulação da decisão e sua publicação no DJe/STJ 3.876 de 29/05/24.

Por esse motivo, procedeu-se, naquele momento, à verificação de eventual ajuizamento de ação judicial pela Impugnante (o que não foi o caso, pois respondeu à intimação informando que não possuía ação em juízo discutindo o tema) para seguir o disposto na previsão de modulação de efeitos pelo STJ.

Assim, no caso dos autos, corretamente agiu o Fisco em formalizar o crédito tributário relativo a todos os períodos não atingidos pela decadência, nos termos da legislação que rege a matéria.

Em relação à aplicação da Multa Isolada, o Fisco agiu em estrita consonância ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente prevista na Lei nº 6.763/75.

No caso, a Multa Isolada foi aplicada em razão da constatação da emissão de notas fiscais com irregularidade na natureza da operação, visto que os documentos que deveriam acobertar as operações da Autuada deveriam ter sido emitidos na entrada, com o respectivo recolhimento.

Assim, foi aplicada a penalidade prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 e o art. 178, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/23, transcritos anteriormente.

Ressalte-se que o Fisco poderia ter aplicado multa isolada por falta de emissão de nota fiscal de entrada, conforme estabelecido na legislação, tendo optado, porém, em aplicar a penalidade por emissão irregular de nota fiscais de saída, infração também caracterizada nos autos.

#### **Alegações quanto à “Indevida Inclusão de Acréscimos Moratórios sobre a Multa de Revalidação”**

A Impugnante sustenta que a inclusão de acréscimos/juros moratórios sobre a Multa de Revalidação retroagindo ao momento de ocorrência do fato gerador da obrigação principal seria indevida.

Argumenta, nesse sentido, que o fato gerador da Multa de Revalidação teria ocorrido no momento da lavratura do Auto de Infração, razão pela qual os juros moratórios não deveriam incidir sobre a referida multa.

No entanto, ao contrário da alegação da Impugnante, a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado é disciplinada pela Resolução nº 2.880/97, a qual foi editada com fundamento nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 5º, § 3º, e 75 da Lei Federal nº 9.430/96, conforme informação contida em seu preâmbulo.

#### Resolução nº 2.880/97

Disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, e dá outras providências.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS, no uso de suas atribuições, e

**considerando o disposto nos artigos 127 e 226 da Lei n.º 6.763, de 26 de dezembro de 1975,** que estabelecem vinculação dos critérios adotados para cobrança de juros moratórios e de correção dos débitos estaduais decorrentes do não pagamento de tributos e de multas no prazo legal aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais;

## ONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**considerando o disposto no § 3º do artigo 5º e no artigo 75 da Lei Federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, RESOLVE:**

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

§ 2º O percentual dos juros de mora, relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado, será de 1% (um por cento), observado o disposto no artigo 2º.

(...)

§ 3º A taxa SELIC será divulgada, mensalmente, mediante Comunicado da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais, relativamente ao mês anterior, no Diário Oficial de Minas Gerais.

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Destacou-se)

Vê-se, pois, que os juros de mora cobrados pelo Estado, equivalentes à Taxa SELIC, incidem, por determinação legal, tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multas.

A ressalva contida no inciso II do art. 2º da referida resolução aplica-se exclusivamente à Multa Isolada (infração nº 02), pois sobre esta os juros incidem somente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração.

Ademais, não compete a este Órgão Julgador, nos termos do art. 110, inciso I, do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

## ONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Rejeita-se, portanto, a arguição da Impugnante, pois os juros exigidos estão devidamente respaldados na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Bruno de Almeida Nunes Murta e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

**Sala das Sessões, 16 de junho de 2026.**

**Emmanuelle Christie Oliveira Nunes**  
**Relatora**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Presidente / Revisor**

m/p