

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.655/12/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000164064-76
Impugnação: 40.010131208-24
Impugnante: Italmagnésio Nordeste S/A
IE: 708097779.00-89
Proc. S. Passivo: Leonardo Cândido de Carvalho/Outro(s)
Origem: DF/Montes Claros

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA. Imputação fiscal de falta de estorno do ICMS apropriado na entrada de energia elétrica, proporcionalmente às saídas de energia elétrica realizada através da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE. Trata-se de inobservância pela Impugnante da regra contida no inciso I do art. 71 da Parte Geral do RICMS/02. Para apuração do ICMS a estornar foi considerada a proporção (percentual) das saídas de energia, em relação às entradas de energia elétrica tributadas. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para adequação da base de cálculo das operações ao disposto na Instrução Normativa SUTRI n.º 03/09. Devem ainda ser excluídas as majorações do crédito tributário em relação ao exercício de 2005 em face da regra contida no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55 inciso XIII, alínea "b".

ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO – ENERGIA ELÉTRICA - AQUISIÇÃO NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (CCEE) – Imputação fiscal entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, em operações de aquisição de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE). Crédito tributário reformulado pelo Fisco para adequação da base de cálculo das operações ao disposto na Instrução Normativa SUTRI n.º 03/09. Devem ainda ser excluídas as majorações do crédito tributário em relação ao exercício de 2005 em face da regra contida no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL DE ENTRADA – ENERGIA ELÉTRICA. Imputação fiscal de falta de emissão de notas fiscais de entrada correspondentes às operações de aquisição de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE. Exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVIII da Lei n.º 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais relativas ao período de 1º de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2008:

- deixar de emitir as notas fiscais de saída de energia elétrica nas operações realizadas no mercado de curto prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica –CCEE, conforme demonstrativos de liquidação (Anexo I – fls. 11/12);

- deixar de estornar os créditos de ICMS, no montante de R\$ 7.320.268,51, apropriados em função da aquisição de mercadorias e serviços utilizados no processo de industrialização, tendo em vista efetuar saídas de energia elétrica no mercado de curto prazo da CCEE, sem tributação pelo ICMS (Anexo II – fls. 13/14). Foi feita a recomposição da conta gráfica, com o estorno proporcional do crédito às saídas não tributadas;

- deixar de emitir as notas fiscais de entrada correspondentes às operações de energia elétrica realizadas no mercado de curto prazo da CCEE, (Anexo III – fl. 15);

- deixar de recolher o ICMS devido nas operações de aquisição de energia elétrica realizadas no mercado de curto prazo da CCEE.

Exigências do ICMS, Multa de Revalidação e da Multa Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, incisos II, alínea “b” e XIII, alínea “b”.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente por procurador regulamente constituído, a Impugnação de fls. 167/213, em resumo, aos seguintes argumentos:

- no que tange ao período compreendido entre 1º de janeiro a 28 de março de 2005 ocorreu a decadência do direito do Fisco em perpetrar a cobrança em voga, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, uma vez que o presente Auto de Infração foi lavrado apenas em 29 de março de 2010, quando transcorridos mais de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador;

- para a consecução de suas atividades, adquire energia elétrica da concessionária Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG e esta recolhe o ICMS devido, o qual é destacado na nota fiscal de entrada da energia elétrica;

- é onerada com o ICMS sobre montante de energia elétrica que nem mesmo irá consumir, à medida que o ICMS é pago sobre o total da energia contratada, e não apenas sobre a energia demandada;

- a energia contratada é o montante total de energia antecipadamente paga sobre a qual já é recolhido o ICMS e a energia demandada é a parte da energia contratada que é efetivamente por ela utilizada;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- na hipótese de não fazer uso da totalidade desta energia, a parcela não utilizada é liquidada na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, utilizando-se o mecanismo de sobras e déficits (MCSD), sendo dever da CEMIG, quando da liquidação, repassar-lhe o valor líquido, descontando os encargos e tributos incidentes sobre a venda de energia elétrica, conforme da Cláusula Oitava, §§ 19º e 20º do contrato anexo;

- como houve o pagamento em valor maior do que o devido, por uma quantidade de energia que não consumiu, é plenamente legítimo o crédito de ICMS sobre o valor total pago, não se podendo falar em necessidade de estorno de créditos;

- só estaria obrigada ao pagamento da energia por ela efetivamente utilizado, conforme já decidiu o E. Superior Tribunal de Justiça;

- cita jurisprudência e a Súmula 391 do Superior Tribunal de Justiça;

- exigir que não se credite da parcela do ICMS efetivamente pago pela CEMIG (contribuinte de direito) e integralmente suportado é permitir que o Fisco se locuplete de forma ilícita, eis que este se apropriará de valor quitado que não lhe era devido e, no caso em tela, a situação se torna mais grave à medida que pagou integralmente o ICMS a que sequer estava obrigada em virtude da remansosa jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, inclusive objeto de Súmula;

- além do ICMS já suportado referente à parcela de energia elétrica não consumida se revelar indevido, uma vez que tal tributo só incide sobre a energia elétrica efetivamente utilizada, mostra-se indevido, outrossim, o pagamento da aludida exação, também pelo fato de que a liquidação da energia elétrica não consumida se traduz em cessão de direito, e não venda, não sendo passível da incidência do ICMS;

- por estar enquadrada na condição de consumidora livre, está impossibilitada de vender energia a terceiros, conforme dispõe a legislação específica e, assim, a parte da energia não utilizada é liquidada, no âmbito da CCEE, em caráter de cessão de direito, sobre a qual não incide ICMS, de modo que não se trata de venda;

- cita decisão do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais;

- diferentemente do que tenta fazer parecer o Fisco, não comprou energia elétrica da CCEE;

- desde que está enquadrada no mercado livre, na condição de consumidora livre, vem adquirindo energia elétrica apenas da CEMIG, por intermédio de três contratos firmados, sendo que a energia é adquirida no Estado de Minas Gerais e consumida pela unidade de Várzea da Palma, onde se encontra sua unidade fabril;

- desde seu enquadramento na condição de consumidora livre, em janeiro de 2005, possui sobras de energia elétrica, uma vez que os montantes de energia contratados foram superiores às quantidades mensais consumidas;

- entre meados de 2005 de 2006 acordou com a CEMIG, por razões econômicas e estratégicas, o sobrestamento de um dos três contratos firmados, considerando que os outros dois contratos existentes garantiriam o suprimento da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

totalidade da energia a ser consumida neste período, uma vez que o mercado enfrentava um desaquecimento, com a conseqüente redução da produção;

- apenas nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2006 se viu na necessidade de adquirir ínfima parcela complementar de energia elétrica;

- nesse contexto, a acusação revela-se totalmente infundada, uma vez que não pode ser enquadrada como compradora de energia elétrica da CCEE;

- todas as notas fiscais existentes emitidas pela CCEE em seu nome referem-se unicamente ao valor da contribuição mensal, paga na forma da adesão como agente consumidor livre, conforme procedimentos internos da CCEE;

- em eventual compra de energia elétrica, o que se admite apenas para argumentar, nos termos do art. 155, inciso X, alínea "b" da Constituição Federal, são imunes ao ICMS as operações que destinem a outros Estados energia elétrica;

- a ausência de emissão de notas fiscais de saída e entrada de energia elétrica nas operações realizadas no mercado de curto prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica decorreu, em relação ao item 1, da absoluta impossibilidade de fazê-lo e pela sua total desnecessidade, uma vez que não adquiriu energia elétrica;

- não se pode falar em "*venda de energia elétrica*", mas meramente em cessão de direitos, pois não é empresa apta a efetuar a venda de energia elétrica, jamais lhe poderia ser imputada a responsabilidade pela emissão de notas fiscais;

- o Convênio CONFAZ n.º 15/07 excetua da obrigação de emissão de notas fiscais o agente que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica referente aos termos de cessão gerados pelo Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficit;

- é forçoso obedecer-se ao disposto no Convênio n.º 15/07 em detrimento das disposições contempladas no art. 53-F do Anexo IX do RICMS;

- ainda que os argumentos anteriormente esposados não fossem suficientes para elidir sua responsabilidade, o que se admite apenas a título de argumentação, e assumindo-se, ainda que para efeitos argumentativos, caso não existisse o Convênio n.º 15/07, a eventual necessidade de emissão de notas fiscais, que nos termos contemplados pelo próprio RICMS seria o agente de mercado na compensação de sobras e défit (MCS), tal "obrigatoriedade" só passou a vigor a partir de 03 de agosto de 2007;

- mesmo que se admitisse que não praticou operações envolvendo o mecanismo de sobras e défit, mas apenas liquidações no mercado de curto de prazo da CCEE, a obrigatoriedade para emissão de notas fiscais nesta modalidade passou a existir apenas em 26 de janeiro de 2007, com a edição do Decreto n.º 44.441/07 e, desta forma, também estaria fulminada a exigência perpetrada no item 1 do Auto de Infração;

- o mesmo ocorre com o item 3 do Auto de Infração;

- da análise da tabela elaborada pelo Fisco, no Anexo II, notadamente na coluna "I", constata-se a existência de divergência, concernente ao percentual excedente de energia não consumido e transmitido à CCEE. Isso porque, referido percentual não condiz com as faturas das saídas não tributadas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ao realizar o cálculo do percentual da energia transmitida à CCEE, foram encontrados valores dissonantes daqueles elaborados pelo Fisco;
- devem ser afastados os cálculos efetuados pelo Fisco, uma vez que equivocados, bem como a multa de revalidação, por ser inexistente;
- no caso em comento, as multas violam o princípio da proporcionalidade, pois o valor das multas aplicadas ultrapassa sete vezes o valor do imposto supostamente devido e são considerados exorbitantes e descompassados com a realidade brasileira, configurando verdadeiro empecilho ao regular exercício de suas atividades, sendo desproporcionais à capacidade contributiva dos cidadãos, consagrando verdadeiro confisco no patrimônio dos contribuintes;
- cita decisões do Supremo Tribunal Federal e doutrina sobre a questão sustentando que as multas aplicadas não deverão prevalecer, por afrontarem os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco;
- não poderia ter sido imputada multa isolada por ter deixado de emitir notas fiscais de entrada, referentes às operações de energia elétrica realizadas com a CCEE: a uma porque se trata de cobrança de multa em duplicidade, já que também incide sobre o valor da operação; a duas porque não estava obrigada a emitir tais notas;
- também não poderá prevalecer a multa de revalidação aplicada por revelar-se abusiva, desproporcional e confiscatória;
- como se já não fosse suficiente a aplicação indevida das multas, essas foram cumuladas, o que não poderia ter ocorrido, tendo em vista que o fato do caso em tela não se enquadrar na hipótese que autoriza essa incidência concomitante, conforme disposto no art. 53, inciso IV, § 1º da Lei n.º 6.763/75;
- as multas lhe impostas correspondem a quase 82% (oitenta e dois por cento) do valor do Auto de Infração, o que demonstra, inequivocamente, a violação aos aludidos princípios constitucionais;
- cita decisão do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais acerca da possibilidade de redução da multa aplicada.

Ao final, pede a procedência de sua impugnação e, na hipótese de não ser cancelado o presente Auto de Infração, requer sejam drasticamente reduzidas as multas aplicadas, que seja afastada a cumulação de multa isolada e a multa de revalidação.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 524/529, refuta as alegações da defesa nos seguintes termos, em síntese:

- a decadência do crédito tributário, no caso dos autos, é regida pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, de onde se infere que, *in casu*, o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2005, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2006, findando-se em 31 de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dezembro de 2010 em tendo o Auto de Infração sido lavrado em 09 de março de 2010 não ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública promover o lançamento;

- desde o “apagão” de 2001, todos os lançamentos tributários repelidos por contribuintes que realizaram operações com energia elétrica, sejam por contrato bilateral, por meio do MAE - Mercado Atacadista de Energia ou através da CCEE, receberam como “protesto” a alegação de que essas operações não configuram fato gerador de ICMS;

- o processo de comercialização de energia elétrica ocorre de acordo com parâmetros estabelecidos pela Lei n.º 10.848/04, Decretos n.ºs 5.163/04 e 5.177/04 (o qual instituiu a CCEE) e pela Resolução Normativa ANEEL n.º 109/04, que instituiu a Convenção de Comercialização de Energia Elétrica. A Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) registra e administra contratos firmados entre geradores, comercializadores, distribuidores e consumidores livres, começou a operar em 10 de novembro de 2004, sucedendo o Mercado Atacadista de Energia (MAE);

- as relações comerciais entre os participantes da CCEE são regidas predominantemente por contratos de compra e venda de energia, e todos os contratos celebrados entre estes no âmbito do Sistema Interligado Nacional devem ser registrados na CCEE incluindo apenas as partes envolvidas, os montantes de energia e o período de vigência;

- a CCEE contabiliza as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado. As diferenças positivas ou negativas são liquidadas no Mercado de Curto Prazo;

- além de registrar todos os contratos de compra e venda na CCEE, a cada mês os agentes (geradores, distribuidores e comercializadores, representando os consumidores livres) são obrigados a informar o volume de energia elétrica gerada e consumida no período, com base nestes dados, ao final de cada mês a CCEE verifica o consumo, geração, compra e venda de energia, e faz um balanço de energia;

- posteriormente, é realizada a liquidação financeira do saldo de energia, com base na diferença entre o consumo efetivo e o contratado. Cada agente pode ter um saldo positivo ou negativo (consumo inferior ou superior ao contratado);

- o que se tenta negar ou desqualificar nas operações transacionadas na CCEE é justamente o “fundamental” do ICMS, ou seja, a transferência de titularidade de mercadoria tributável mediante negócio jurídico de venda mercantil;

- a energia elétrica é equiparada à mercadoria e inserida no campo de incidência do ICMS pela Constituição Federal com fiéis repercussões na Lei Complementar n.º 87/96 e na Lei n.º 6.763/75;

- na técnica jurídica a cessão corresponde ao contrato, a título oneroso, ou gratuito, em que o titular de créditos ou de direitos ou de bens transfere esses créditos ou direitos ou bens que lhes pertencem;

- no lançamento em debate a cessão correspondeu a uma transferência de titularidade de mercadoria contida no território de incidência do ICMS;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- só não foi possível transferir energia elétrica propriamente dita porque não havia como estocá-la, transportá-la e realizar a tradição, por conta de total impossibilidade técnica, circunstância irrelevante sob a ótica tributária/legal;
- não ter autorização para vender energia elétrica, poderia ser outra irregularidade, mas de competência alheia ao controle tributário;
- a própria Impugnante chama de “energia contratada” quando faz referência à parte da energia transferida, vendida a terceiros sob mediação do CCEE;
- o feito fiscal resume-se em lançar o imposto que não foi lançado, individualizando e quantificando as operações objeto do lançamento com base nos documentos do próprio PTA, especialmente nas pré-faturas;
- não há de se falar em inconsistência dos cálculos elaborados pelo Fisco;
- a questão da penalidade foge do controle do Fisco, pois faz parte do imprevisível e complexo mundo da elaboração das leis maiores;
- o estorno do crédito apropriado indevidamente é um comando explícito da legislação mineira - neste caso, trata-se de crédito correspondente à energia elétrica vendida para outras Unidades da Federação;
- a previsão do art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal de 1988 c/c o art. 32 da Lei nº 6.763/75 é absoluta: o contribuinte deverá efetuar o estorno sempre que a mercadoria for objeto de operação subsequente não tributada;
- esta matéria é pacífica no CC/MG a exemplo dos Acórdãos n.ºs 3.415/09/CE; 16.981/06/2ª e 17466/07/2ª.

Ao final, requer a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG retorna os autos ao Fisco para que este diligencie no sentido de verificar a capitulação da infringência e a apuração do crédito tributário.

O Fisco se manifesta às fls. 536/538 e reformula o crédito tributário para menos (fls. 542/548), retificando do Auto de Infração (fls. 539/541) e concedendo vista à Impugnante pelo prazo de 30 (trinta) dias.

A Impugnante retorna aos autos às fls. 550/590 e tece comentários sobre a redução do valor da multa isolada fazendo comparação dos valores antes e após reformulação (fl. 552), além de confirmar todos os elementos já apontados em sua peça inicial.

O Fisco também volta a se manifestar às fls. 607/616 concluindo inexistirem na impugnação provas capazes de modificar, extinguir ou reduzir as exigências pelo que requer a improcedência integral das razões apresentadas na segunda defesa.

A Assessoria do CC/MG novamente retorna os autos ao Fisco, às fls. 620/621, para que este diligencie no seguinte sentido:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. reveja os valores, as condições atribuídas à Impugnante, e, por conseguinte, a natureza das operações objeto da autuação e as respectivas bases de cálculos em todos os períodos fiscalizados e avalie as implicações de eventuais alterações no presente lançamento;

2. verifique a possibilidade de se adotar, no presente trabalho, a orientação da SUTRI/SEF constantes da Consulta de Contribuinte n.º 075/11;

3. especifique o dispositivo legal relativo à penalidade, por falta de emissão de notas fiscais de entradas e demonstre o valor da exigência, se for o caso;

4. esclareça e informe o dispositivo legal (inciso) correspondente ao valor da penalidade lançada, cuja infringência se refere à falta de estorno de crédito. Ou, se for o caso, rever o valor da penalidade.

O Fisco promove alterações do crédito tributário às fls. 627/640 e, novamente, intima a Impugnante a ter vista dos autos (fl. 641).

A Impugnante volta a se manifestar às fls. 643/689 e argui, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração (fl. 645) sob o argumento de que o Fisco ao promover a reformulação deixou de apresentar o Auto de Infração com as alterações realizadas, tendo apresentado tão somente o Relatório de Fiscalização, com indicações de alterações dos valores. Apresenta, também, objeções sobre as alterações da autuação e elabora às fls. 651/652, os demonstrativos do crédito tributário confrontando o inicialmente lançado com o resultante das reformulações. Discorre amplamente sobre a impossibilidade de “*Reformatio in Pejus*” e insiste na tese de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2005 a fevereiro de 2006 com fundamento no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

A Defendente contesta ainda a necessidade do estorno e afirma que impor a anulação do crédito equivale a permitir o *locupletamento ilícito do fisco*; reproduz os demais argumentos apresentados anteriormente reafirmando a impossibilidade de se cobrar ICMS por suposta entrada de energia; a impossibilidade de emissão de notas fiscais de saída de energia elétrica; a inconsistência dos cálculos do Fisco correspondente ao crédito a ser estornado; a impossibilidade de prevalência das multas uma vez que não estava obrigada às imposições relatadas no Auto de Infração.

O Fisco manifesta-se às fls. 694/704 pleiteando a manutenção do crédito tributário.

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 707/729, opina, em preliminar, pela rejeição do pedido de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela procedência parcial.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca das seguintes imputações fiscais relativas ao período de 1º de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2008:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- deixar de emitir as notas fiscais de saída de energia elétrica nas operações realizadas no mercado de curto prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica –CCEE, conforme demonstrativos de liquidação (Anexo I – fls. 11/12);

- deixar de estornar os créditos de ICMS, no montante de R\$ 7.320.268,51, apropriados em função da aquisição de mercadorias e serviços utilizados no processo de industrialização, tendo em vista efetuar saídas de energia elétrica no mercado de curto prazo da CCEE, sem tributação pelo ICMS (Anexo II – fls. 13/14). Foi feita a recomposição da conta gráfica, com o estorno proporcional do crédito às saídas não tributadas;

- deixar de emitir as notas fiscais de entrada correspondentes às operações de energia elétrica realizadas no mercado de curto prazo da CCEE, (Anexo III – fl. 15);

- deixar de recolher o ICMS devido nas operações de aquisição de energia elétrica realizadas no mercado de curto prazo da CCEE.

Exigências do ICMS, Multa de Revalidação e da Multa Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, incisos II, alínea “b” e XIII, alínea “b”.

Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a alegação da Impugnante de que o Auto de Infração seria nulo.

Como ato administrativo que é, o Auto de Infração está sujeito a regime jurídico de direito público e, portanto, deve observar a exigência dos pressupostos de validade dos atos administrativos, quais sejam: competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

A forma a ser cumprida pelo lançamento encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO III

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;
.....

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....

Pela análise das normas acima transcritas conclui-se que a preliminar de nulidade do lançamento arguida deve ser rejeitada.

Nos autos encontra-se regularmente demonstrada a imputação fiscal a qual é decorrente de compras e vendas de energia elétrica na CCEE, sem observância do disposto na legislação tributária o que resultou em falta de recolhimento do ICMS.

O Auto de Infração foi recebido pelo Sr. Giovanni Gomes Fonseca em 29 de março de 2010, conforme assinatura deste à fl.06.

A Impugnante foi cientificada de todas as reformulações, também por intermédio do Sr. Giovanni Gomes Fonseca, sendo da primeira em 02 de março de 2011 (fl. 549) e, da segunda, em 23 de dezembro de 2011 (fl. 641).

Os próprios termos dos aditamentos confirmam que a Impugnante teve conhecimento de todo conteúdo das alterações (aumento ou diminuição) dos valores do crédito tributário, haja vista que por ocasião dos aditamentos reproduziu os demonstrativos dos valores reformulados confrontando com os anteriores.

Instrui o Auto de Infração (fls. 05/07) o qual foi retificado no tocante a valores às fls. 539/541, o respectivo “Relatório Fiscal” (fls.627/640) contendo o detalhamento das irregularidades as infringências e penalidades, além dos demonstrativos das operações entradas (fl. 636), saídas e valores a serem estonados (fls. 634/635), recomposição da conta gráfica (fls. 637/638) e o “Demonstrativo da Base de cálculo do ICMS e Multas” consolidado (fls. 639/640).

Observa-se assim, que não houve qualquer prejuízo ao Sujeito Passivo ou à sua defesa.

Todas as informações que compõem o lançamento fiscal foram dirigidas ao contribuinte de forma clara, precisa e objetiva. Tanto é verdade que em sua defesa a Impugnante rebate item a item o trabalho fiscal, portanto, sem qualquer prejuízo à sua compreensão do objeto da autuação, base de cálculo e das exigências cabíveis.

Toda a base de dados objeto do levantamento teve como origem os registros das operações efetuados pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, especificamente os relatórios mensais de contabilização “CB006 – Resumo da Pré-Fatura” (cópias anexadas às fls. 68/160).

A alegação da Impugnante de que não recebeu o Auto de Infração retificado não se sustenta. As cópias do Auto de Infração, DCMM, Relatório Fiscal e demonstrativos juntados pela própria Impugnante às fls. 592/594 são suficientes para a confirmação de que ela foi regularmente comunicada das alterações.

No que tange à última alteração do crédito tributário (fls. 634/640), o quadro elaborado pela Impugnante à fl. 35 do aditamento à sua peça inicial de defesa, a qual corresponde à fl. 677 dos autos, não deixa dúvidas de que ela tem pleno conhecimento não apenas da natureza das exigências como também do montante do crédito tributário.

Sobre a hipótese aventada de ocorrência de “*reformatio in pejus*”, a questão não se trata propriamente de preliminar e será analisada junto ao mérito das exigências.

Assim, o relatório do Auto de Infração, complementado que foi pelo Relatório Fiscal e demais demonstrativos explicativos do lançamento regularmente enviados à Impugnante, identificam plenamente todos os requisitos do ato administrativo previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional. São eles: o sujeito passivo, a matéria tributável, a base de cálculo do imposto, o valor do imposto devido, os dispositivos legais que foram infringidos e as respectivas penalidades cabíveis.

Por estes fatos e fundamentos, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

Do Mérito

O presente Auto de Infração, conforme já relatado, foi lavrado para formalizar as exigências face a imputação fiscal de falta de recolhimento a menor do ICMS, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, devido sobre operações com energia elétrica realizadas no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, comprovadas através dos relatórios CB 006, “Resumo da Pré-Fatura” relativos ao período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008, por meio dos quais se constata que a Impugnante realizou compras e vendas de energia.

Ressalte-se que, tendo em vista a existência de saldo credor em determinados períodos dos exercícios de 2005 e 2006, o recolhimento a menor refletiu nos meses de novembro de 2007, janeiro a novembro de 2008 e janeiro de 2010.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além do ICMS que o Fisco considerou devido sobre as compras e as diferenças apuradas por meio do estorno proporcional às saídas não tributadas, o lançamento abarca também as exigências por descumprimento da obrigação acessória de emitir os documentos fiscais relativos às operações com energia elétrica.

De início, sustenta a Impugnante com fundamento no disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, que teria ocorrido a extinção do crédito tributário por decadência, relativamente ao período de 01 janeiro a 28 de março de 2005.

Assim, antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 01 janeiro a 28 de março de 2005, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da correta apuração e pagamento do imposto, caracterizada pela apropriação indevida de créditos de ICMS destacado em nota fiscal cujas primeiras vias dos documentos não foram apresentadas, portanto, em situação expressamente vedada pela legislação.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de 1º de janeiro de 2005 a dezembro de 2008. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

À luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente. No entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As informações prestadas na declaração, preenchida e entregue pela Impugnante, no caso do ICMS, não incorreram na homologação ficta ou tácita, que se opera pelo decurso de prazo, sem manifestação da autoridade administrativa, porque o Fisco apurou diferenças efetuando o lançamento de ofício.

O prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro a 28 de março de 2005, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2006, findando-se em 31 de dezembro de 2010.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2011.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 29 de março de 2010 (fl. 06), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2005, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

É justamente esta regra que deve ser aplicada para todo o lançamento.

Neste ponto, cumpre ressaltar que, analisando a regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, não mais seria possível ao Fisco promover reformulação do crédito tributário para majorá-lo depois de vencido este prazo.

Mesmo aqueles que se aliam à tese de que o “processo administrativo” trata-se, em verdade, de um procedimento tendente à apuração do crédito tributário, não podem se distanciar da regra da decadência, pois esta se traduz em segurança jurídica.

Assim, esta tese deve ser aplicada considerando que no curso do que se chama “processo administrativo”, ou seja, até o encerramento do “julgamento administrativo” é possível a revisão do lançamento em qualquer hipótese para reduzir o crédito tributário e, nos casos de modificação da motivação ou de aumento do crédito tributário, só poderá haver alteração do lançamento dentro do prazo decadencial.

Assim, no caso dos autos, devem ser excluídas as parcelas que representem majoração do crédito tributário referente ao exercício de 2005, nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Sustenta o Fisco que a possibilidade de tal reformulação do crédito tributário para maior tem previsão no art. 120, II e § 1º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 (fl. 697), que assim determina:

Art. 120 - Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

.....
II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

Os ditames contidos no dispositivo acima transcrito devem ser interpretados à luz das normas hierarquicamente superiores, tal qual é o caso do Código Tributário Nacional. Assim, não é possível outra interpretação à hipótese apresentada pelo § 1º do art. 120 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA que não a de ser possível a reformulação de um lançamento para aumento de seu valor, respeitado o prazo decadencial.

Sendo aplicável o art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional não poderiam ter sido feitas quaisquer majorações no crédito tributário no exercício de 2005 no momento em que o Fisco as promoveu, devendo estas serem excluídas das exigências.

No tocante ao mérito propriamente dito, de início considera-se necessário e oportuno discorrer sobre o processo de comercialização de energia elétrica, através da reprodução das informações hospedadas no sítio institucional da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), na internet: “Visão Geral das Operações

na CCEE” e “Procedimento de Comercialização PdC CO. 01 - CONTRATOS BILATERAIS”.

Em 1996, foi implantado o Projeto de Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro (Projeto RE-SEB), coordenado pelo Ministro de Minas e Energia, contando com a participação de diversos técnicos brasileiros, bem como com a participação de empresa inglesa de consultoria. Os trabalhos do Projeto RE-SEB definiram as bases conceituais que deveriam nortear o desenvolvimento do setor elétrico. As principais conclusões do projeto foram a necessidade de implementar a desverticalização das empresas de energia elétrica, ou seja, dividi-las nos segmentos de geração, transmissão e distribuição, incentivar a competição nos segmentos de geração e comercialização, e manter sob regulação os setores de distribuição e transmissão de energia elétrica, considerados como monopólios naturais.

Foi também identificada a necessidade de criação de um órgão regulador, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), de um operador para o sistema elétrico nacional, o Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS) e de um ambiente para a realização das transações de compra e venda de energia elétrica, o Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE).

Concluído em agosto de 1998, o Projeto RE-SEB definiu o arcabouço conceitual e institucional do modelo a ser implantado no Setor Elétrico Brasileiro.

Durante os anos de 2003 e 2004 o Governo Federal lançou as bases de um novo modelo para o Setor Elétrico Brasileiro, sustentado pelas Leis n.ºs 10.847 e 10.848, de 15/03/01 e pelo Decreto n.º 5.163/04.

Entre as principais mudanças institucionais implementadas nesse período, destacam-se a criação de uma instituição responsável pelo planejamento do setor elétrico a longo prazo (a Empresa de Pesquisa Energética – EPE), uma instituição com a função de avaliar permanentemente a segurança do suprimento de energia elétrica, o Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE) e uma instituição para dar continuidade às atividades do MAE, relativas à comercialização de energia elétrica no Sistema Interligado, a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).

Em relação à comercialização de energia, foram instituídos dois ambientes para celebração de contratos de compra e venda: o Ambiente de Contratação Regulada (ACR), do qual participam Agentes de Geração e de Distribuição de energia elétrica, e o Ambiente de Contratação Livre (ACL), do qual participam Agentes de Geração, Comercialização, Importadores e Exportadores de Energia, e Consumidores Livres.

Uma alteração significativa está relacionada à forma de realização de Leilões de Energia, que aboliu o critério de maior preço e passou a utilizar o critério de menor tarifa, colaborando para a modicidade tarifária ao Consumidor Cativo. Por fim, este modelo retomou a obrigatoriedade de todos os Agentes apresentarem 100% (cem por cento) de contratação, inclusive Consumidores Livres, havendo a possibilidade de aplicação de penalidades para quem não observasse esse item.

A seguir são apresentados os papéis dos Agentes do Setor Elétrico Brasileiro, em conformidade com o Modelo vigente, implementado em 2004.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Geração - Os Agentes de Geração podem ser classificados em: Concessionários de Serviço Público de Geração: Agente titular de Serviço Público Federal delegado pelo Poder Concedente mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas para exploração e prestação de serviços públicos de energia elétrica, nos termos da Lei nº 8.987/95;

Produtores Independentes de Energia Elétrica - PIE: são Agentes individuais ou reunidos em consórcio que recebem concessão, permissão ou autorização do Poder Concedente para produzir energia elétrica destinada à comercialização por sua conta e risco;

Autoprodutores - AP: são Agentes com concessão, permissão ou autorização para produzir energia elétrica destinada a seu uso exclusivo, podendo comercializar eventual excedente de energia, desde que autorizado pela ANEEL.

A atividade de geração de energia elétrica apresenta um caráter competitivo, sendo que todos os Agentes de Geração podem vender energia tanto no ACR (Ambiente de Contratação Regulada) como no ACL. Os geradores também possuem livre acesso aos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Transmissão - Tais Agentes são responsáveis por gerir as redes de transmissão, as quais consistem em vias de uso aberto, podendo ser utilizadas por qualquer outro Agente, que pagará tarifas pelo uso do sistema de transmissão (TUST) ou de distribuição (TUSD), conforme o caso. A construção/operação de novas linhas de transmissão é objeto de leilão, no qual os agentes oferecem o lance pelo menor custo para instalação e manutenção da linha, cooperando para a modicidade tarifária do setor. Após a construção da linha, cabe ao Agente de Transmissão mantê-la disponível para uso, sendo ressarcido para isto, independentemente da quantidade de energia transportada através da linha de transmissão.

Distribuição - Os Agentes de Distribuição realizam atividades orientadas a serviços de rede e de venda de energia aos Consumidores com tarifas e condições de fornecimento reguladas pela ANEEL (Consumidores Cativos). Com o novo modelo, os Distribuidores têm participação obrigatória no ACR, celebrando contratos de energia com preços resultantes de leilões.

Comercializadores - Os Agentes de Comercialização de energia elétrica compram energia através de Contratos Bilaterais no Ambiente Livre, podendo vender energia aos Consumidores Livres, no próprio ACL, ou aos Distribuidores, através dos leilões do ACR.

Importadores de Energia - São os Agentes do setor que detêm autorização do Poder Concedente para realizar importação de energia elétrica para abastecimento do mercado nacional.

Exportadores de Energia - São os Agentes do setor que detêm autorização do Poder Concedente para realizar exportação de energia elétrica para abastecimento de países vizinhos.

Consumidores Livres - São os Consumidores que, atendendo os requisitos da legislação vigente, podem escolher seu fornecedor de energia elétrica (Agentes de geração e Comercializadores) através de livre negociação.

O modelo vigente do setor elétrico prevê que a comercialização de energia elétrica pode ser realizada em dois ambientes de mercado: Ambiente de Contratação Regulada – ACR e Ambiente de Contratação Livre – ACL. A contratação no ACR é formalizada através de contratos bilaterais regulados, denominados Contratos de Comercialização de Energia Elétrica no Ambiente Regulado (CCEAR), celebrados entre Agentes Vendedores e Distribuidores que participam dos leilões de compra e venda de energia elétrica. Já no ACL há a livre negociação entre os Agentes Geradores,

Comercializadores, Consumidores Livres, Importadores e Exportadores de energia, sendo os acordos de compra e venda de energia pactuados através de Contratos Bilaterais (ou Contratos de Compra de Energia no Ambiente Livre -CCEAL).

Os Contratos de Compra de Energia no Ambiente Livre são negociados livremente entre duas partes e firmados entre os Agentes contratantes, sem a participação da ANEEL ou da CCEE. Esses contratos são registrados na CCEE, sendo que o processo de registro consiste na informação dos montantes contratados e dos prazos envolvidos, não havendo necessidade de informar os preços acordados. Os contratos são registrados pelos Agentes Vendedores e validados pelos Agentes Compradores, para que sejam utilizados no processo de Contabilização e Liquidação Financeira.

A expressão “CCEAL” passou a ser adotada a partir da Resolução Normativa ANEEL nº 323/08, em substituição à expressão “Contrato Bilateral”, mas que ainda é usual.

Os Agentes de Geração, sejam concessionários de serviço público de geração, produtores independentes de energia ou autoprodutores, assim como os comercializadores, podem vender energia elétrica nos dois ambientes, mantendo o caráter competitivo da geração. Tanto os contratos do ACR como os do ACL são registrados na CCEE e servem de base para a contabilização e liquidação das diferenças no mercado de curto prazo. Os montantes totais contratados são liquidados bilateralmente pelos Agentes, fora do ambiente de operações da CCEE e de acordo com condições contratuais específicas.

Conforme disposto no inciso I do art. 2º do Decreto nº 5.163/04, os Agentes vendedores devem apresentar 100% (cem por cento) de lastro para venda de energia e potência, constituído pela garantia física proporcionada por empreendimentos de geração próprios ou de terceiros, neste caso, mediante contratos de compra de energia ou de potência. A inexistência do referido lastro será passível de penalidades definidas em Regras e Procedimentos de Comercialização específicos. Os Agentes de Distribuição e os Consumidores Livres também devem apresentar 100% (cem por cento) de cobertura contratual para o atendimento de seu mercado e consumo, estando sujeitos a penalidades caso não comprovem a existência dessa cobertura junto à CCEE.

Nos Ambientes de Contratação Regulada - ACR participam os Agentes Vendedores e Agentes de Distribuição de energia elétrica. Para garantir o atendimento

aos seus mercados, os Agentes de Distribuição podem adquirir energia das seguintes formas, de acordo com o art. 13 do Decreto nº 5.163/04: - leilões de compra de energia elétrica proveniente de empreendimentos de geração existentes e de novos empreendimentos de geração; - geração distribuída, desde que a contratação seja precedida de chamada pública realizada pelo próprio Agente de Distribuição, contratação esta limitada ao montante de 10% (dez por cento) do mercado do distribuidor; - usinas que produzem energia elétrica a partir de fontes eólicas, pequenas centrais hidrelétricas e biomassa, contratadas na primeira etapa do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA; - Itaipu Binacional, no caso de agentes de distribuição cuja área de concessão esteja localizada nas regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste.

Já nos Ambientes de Contratação Livre – ACL participam Agentes de Geração, Comercializadores, Importadores e Exportadores de energia elétrica, além dos Consumidores Livres. Neste ambiente, há liberdade para se estabelecer volumes de compra e venda de energia e seus respectivos preços, sendo as transações pactuadas através de Contratos de Compra de Energia no Ambiente Livre. Os Consumidores que optem por se tornarem livres, realizando a compra de energia através de contratos no ACL, devem ser Agentes da CCEE e estão sujeitos ao pagamento de todos os encargos, taxas e contribuições setoriais previstas na legislação.

Conforme descrito no § 2º do art. 49 do Decreto nº 5.163/04, esses consumidores podem manter parte da aquisição de sua energia de forma regulada junto à concessionária de distribuição, constituindo assim um Consumidor Parcialmente Livre. Caso o Consumidor Livre queira retornar à condição de Cativo, deve informar essa decisão à Concessionária de Distribuição local com um prazo mínimo de cinco anos, sendo que esse prazo pode ser reduzido mediante acordo entre as partes.

Através da Lei n.º 9.648/98 e do Decreto n.º 2.655/98, foi criado o Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), ambiente virtual, sem personalidade jurídica. O MAE foi instituído pela assinatura de um contrato de adesão multilateral de todos os Agentes (Acordo de Mercado), como um mercado autorregulado, com a finalidade de viabilizar as transações de energia elétrica por meio de Contratos Bilaterais e do Mercado de Curto Prazo (Mercado “Spot”), entre as empresas que executam os serviços de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional (SIN).

Em 2004, com a implantação do Novo Modelo do Setor Elétrico, através da Lei n.º 10.848/04, foi autorizada a criação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), como sucessora do MAE, regulamentada pelo Decreto nº 5.177/04, sendo uma organização civil, de direito privado, sem fins lucrativos, congregando Agentes das categorias de Geração, Distribuição e Comercialização de energia elétrica.

A CCEE tem por finalidade viabilizar a comercialização de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional nos Ambientes de Contratação Regulada e Livre, além de efetuar a contabilização e a liquidação financeira das operações realizadas no mercado de curto prazo, as quais são auditadas externamente, nos termos da Resolução Normativa ANEEL n.º 109/04 (Convenção de Comercialização de Energia Elétrica), atualizada pela Resolução Normativa ANEEL n.º 348/09. As Regras e os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Procedimentos de Comercialização que regulam as atividades realizadas na CCEE são aprovados pela ANEEL.

São associados da CCEE todos os Agentes com participação obrigatória e facultativa previstos na Convenção de Comercialização de Energia Elétrica e que tenham seus pedidos de adesão deferidos pelo Conselho de Administração da CCEE.

Os Agentes da CCEE dividem-se nas Categorias de Geração, de Distribuição e de Comercialização, conforme definido na Convenção, integradas cada qual pelas seguintes classes:

I – Categoria de Geração: classe dos Agentes Geradores de Serviço Público, dos Agentes Produtores Independentes e dos Agentes Autoprodutores;

II – Categoria de Distribuição: classe dos Agentes Distribuidores; e III – Categoria de Comercialização: classe dos Agentes Importadores e Exportadores, dos Agentes Comercializadores, dos Agentes Consumidores Livres e dos Agentes Consumidores Especiais.

São Agentes com participação obrigatória na CCEE: - os concessionários, permissionários ou autorizados de geração que possuam central geradora com capacidade instalada igual ou superior a 50 MW; - os autorizados para importação ou exportação de energia elétrica com intercâmbio igual ou superior a 50 MW; - os Agentes de Geração comprometidos com CCEAR e com Contrato de Energia de Reserva – CER; - os concessionários, permissionários ou autorizados de serviços e instalações de distribuição de energia elétrica cujo volume comercializado seja igual ou superior a 500 GWh/ano, referido ao ano anterior; - os concessionários, permissionários ou autorizados de serviços e instalações de distribuição de energia elétrica cujo volume comercializado seja inferior a 500 GWh/ano, referido ao ano anterior, quando não adquirirem a totalidade da energia de suprimento com tarifa regulada; - os autorizados de comercialização de energia elétrica, cujo volume comercializado seja igual ou superior a 500 GWh/ano, referido ao ano anterior; - os Consumidores Livres e os Consumidores Especiais.

As relações comerciais entre os Agentes participantes da CCEE são regidas por contratos de compra e venda de energia, sendo que a liquidação financeira destes contratos é realizada diretamente entre as partes contratantes, por meio de condições livremente negociadas.

Todos os contratos celebrados entre os Agentes no âmbito do Sistema Interligado Nacional devem ser registrados na CCEE. Esse registro informa as partes envolvidas, os montantes de energia e o período de vigência. Os preços da energia dos contratos não são registrados na CCEE, sendo utilizados especificamente pelas partes envolvidas em suas liquidações bilaterais.

Considerando-se os contratos e os dados de medição registrados, a CCEE contabiliza as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado; as diferenças positivas ou negativas são liquidadas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), determinado semanalmente para cada patamar de carga (Leve, Média e Pesada) e para cada submercado (Norte, Nordeste, Sudeste/Centro-Oeste e Sul), tendo como base o Custo Marginal de Operação do sistema, limitado por um

preço mínimo e por um preço máximo. O PLD é utilizado para valorar todas as quantidades de energia contabilizadas que não estejam cobertas por Contratos Bilaterais.

Com base nas informações dos montantes contratados e dos montantes medidos, é realizada a contabilização e são calculados os montantes negociados no Mercado de Curto Prazo (também chamado Mercado Spot). Dessa forma, pode-se dizer que o Mercado de Curto Prazo é o mercado das diferenças.

Os contratos de compra e venda de energia elétrica, bem como os dados de medição dos pontos de consumo e geração, são registrados na CCEE pelos Agentes no Sistema de Contabilização e Liquidação (SCL), disponível para acesso no sítio institucional da CCEE. No caso do Agente estar integrado ao Sistema de Coleta de Dados de Energia (SCDE), os dados referentes à medição do agente, coletados automaticamente, são transferidos para o SCL, viabilizando o processo de contabilização e liquidação.

O SCL é o sistema que efetua todos os cálculos previstos nas Regras de Comercialização, permitindo à CCEE contabilizar mensalmente as diferenças entre os montantes de energia produzidos ou consumidos e os montantes contratados. É também por meio do SCL que são disponibilizados relatórios contendo os resultados das operações de cada Agente na CCEE.

Com base nestes dados, ao final de cada mês, a CCEE verifica o consumo, geração, compra e venda de energia, hora a hora, e faz um balanço de energia para cada Agente. Os dados de consumo de energia são confrontados com o montante mensal contratado.

Se o consumo for maior que o contrato mensal, haverá déficit de energia contratada, e o Agente poderá, de acordo com o item “Premissas” do documento denominado “Procedimento de Comercialização PdC CO.01 – Contratos Bilaterais”: - aditar o Contrato Bilateral existente (ou CCEAL), para promover ajustes de energia contratada, proceder o seu registro e validação no prazo de até MS + 11du (até o Mês Subsequente mais 11 dias úteis), ou; - celebrar novo Contrato Bilateral (ou CCEAL) e proceder o seu registro e validação no prazo de até MS + 9du (até o mês subsequente mais 9 dias úteis).

Se o Agente não tiver conseguido aditar ou celebrar novo contrato, ele ficará exposto ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), determinado pela CCEE. Adicionalmente, a CCEE cobrará uma penalidade por insuficiência de contratação.

Por outro lado, se a quantidade contratada, num determinado mês, for maior que o consumo, haverá sobra de energia contratada, consequentemente, o Agente terá os mesmos prazos citados acima para tentar negociar essas sobras de energia.

Se o Agente não tiver conseguido negociar suas sobras, estas serão faturadas pela CCEE ao PLD do mês. Nesse caso não haverá penalidade.

Feitos os esclarecimentos, passa-se à análise dos dados acima expostos em confronto com o caso dos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com vistas a uniformizar os procedimentos tributários relativos ao ICMS nas operações com energia elétrica, especialmente quanto àquelas transacionadas no âmbito da CCEE, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) celebrou o Convênio ICMS nº 06/04, sendo este revogado pelo Convênio ICMS nº 15/07.

O Convênio ICMS nº 15/07, atualmente vigente, estabeleceu em sua cláusula primeira as regras a serem observadas pelos Agentes nas operações com energia elétrica realizadas no âmbito da CCEE, diferenciando as operações acobertadas por Contratos Bilaterais (ou CCEAL), no inciso I, que reproduz regras gerais do sistema tributário daquelas operações realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE, no inciso II, aí sim, inovando em relação às obrigações a serem observadas quando das liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE.

Estabeleceu também a obrigatoriedade de emissão de notas fiscais pela venda de energia elétrica, em caso de posição credora e pela compra de energia elétrica, em caso de posição devedora.

A cláusula segunda estabeleceu normas a serem observadas pelos Agentes que realizarem operações no Mercado de Curto Prazo da CCEE, tais como: exclusão de parcelas na determinação da posição credora ou devedora, dados a serem informados na nota fiscal, etc.

Já a cláusula terceira estabeleceu regras específicas a serem observadas pelos consumidores livres ou pelos autoprodutores que assumirem posição devedora no Mercado de Curto Prazo, que deverão: I - ao emitir a nota fiscal relativa à entrada, ou solicitar sua emissão: a) fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela CCEE, considerada a regra do inciso I da cláusula segunda, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto; b) em caso de haver mais de um ponto de consumo, observar o rateio proporcional do resultado da liquidação, segundo as medições verificadas, para a apuração da base de cálculo; c) aplicar, à base de cálculo, a alíquota interna da unidade federada de localização do consumo; d) destacar o ICMS; II - efetuar o pagamento do imposto, com base na nota fiscal emitida nos termos do inciso I, por guia de recolhimentos estaduais, no prazo previsto na legislação da respectiva unidade federada.

Por sua vez, o Estado de Minas Gerais incorporou as normas do Convênio ICMS nº 15/07 ao RICMS/02, na Parte 1 do Anexo IX, Capítulo III que trata das Operações Relativas à Energia Elétrica, assim dispondo:

Art. 53-E. - O agente da CCEE que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica a adquirente localizado neste Estado deverá, relativamente a cada contrato bilateral:

I - emitir mensalmente nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e para cada estabelecimento destinatário;

II - lançar e recolher o imposto devido, no caso de fornecimento a consumidor livre ou a autoprodutor.

§ 1º - O agente localizado em outra unidade da Federação que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica em relação a adquirente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

localizado em território mineiro deverá manter inscrição no Cadastro de Contribuintes deste Estado.

§ 2º - Em caso de contrato globalizado por submercado, o agente fornecedor emitirá Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e, de acordo com a distribuição de cargas prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento, ainda que não identificada no contrato, devendo ser considerada qualquer redistribuição promovida pelo adquirente entre estabelecimentos de sua titularidade.

§ 3º - O adquirente informará ao fornecedor a sua real distribuição de cargas por estabelecimento bem como suas alterações.

§ 4º - Na hipótese prevista no inciso II do caput deste artigo a base de cálculo da operação é o preço total contratado, ao qual está integrado o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Art. 53-F - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e "Déficits" (MCS D) do Ambiente de Comercialização Regulado, o agente de mercado emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e, relativamente às diferenças apuradas:

I - pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora no Mercado de Curto Prazo, ou de fornecedora relativo ao MCS D;

II - pela entrada de energia elétrica, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo, ou de empresa distribuidora suprida pelo MCS D.

§ 1º - Para determinação da posição credora ou devedora, excluem-se as parcelas sobre as quais não incide o imposto e as que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores.

§ 2º - Relativamente às diferenças apuradas, o agente emitirá a nota fiscal até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da nota de liquidação financeira, na entrada ou na saída, conforme o caso, que deverá conter:

I - o destaque do ICMS, quando for emitida por consumidor livre ou por autoprodutor enquadrado na hipótese prevista no inciso II do art. 53-E, vedado o destaque do imposto nos demais casos;

II - as seguintes indicações:

a - no quadro "Destinatário/Remetente", as inscrições no CNPJ e no Cadastro de Contribuintes do ICMS do emitente e a expressão "Relativa à liquidação no Mercado de Curto Prazo", ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"Relativa à apuração e liquidação do MCSD", conforme o caso;

b - no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", os dados da liquidação na CCEE ou da apuração e liquidação do MCSD.

§ 3º - Todas as vias das notas fiscais emitidas na forma deste artigo juntamente com as pré-faturas emitidas pela CCEE que lhes tenha dado origem deverão ser arquivadas pelos prazos previstos no § 1º do art. 96 deste Regulamento.

§ 4º - Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar na hipótese prevista no inciso II do caput deste artigo é responsável pelo pagamento do imposto e deverá, ao emitir a nota fiscal relativa à entrada:

I - fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela CCEE, considerada a regra prevista § 1º deste artigo, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

II - para a apuração da base de cálculo, em caso de haver mais de um ponto de consumo, observar o rateio proporcional do resultado da liquidação, segundo as medições verificadas, na hipótese de a liquidação ser relativa a mais de um estabelecimento;

III - para destaque do imposto, aplicar à base de cálculo apurada na forma das alíneas anteriores a alíquota interna prevista para a operação.

Com vistas a normatizar os procedimentos relativos às obrigações, principal e acessórias, a serem observados pelos agentes da CCEE, nas liquidações no Mercado de Curto Prazo, e considerando as normas tributárias estabelecidas na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar n.º 87/96, na Lei Estadual n.º 6.763/75 e no próprio RICMS/02, foi editada a Instrução Normativa SUTRI n.º 03/09 que dispõe:

Art. 1º Para determinação da posição devedora ou credora do agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo, deverá ser observado somente o perfil de consumo do mesmo.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput, deverão ser excluídas do valor total da Nota de Liquidação as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, tais como os valores cobrados a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação financeira, juros bancários ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais, também resultantes do atraso na liquidação da operação, e todas as parcelas relativas ao perfil de geração do agente.

Art. 2º O consumidor livre ou autoprodutor que enquadrar-se na posição devedora, deverá emitir

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nota fiscal de entrada no mesmo período de emissão da nota de liquidação, por estabelecimento, indicando como valor da operação o apurado em cada estabelecimento mediante rateio proporcional à carga medida no período acrescido do valor do próprio imposto.

Art. 3º O contribuinte enquadrado na posição credora deverá emitir no período da efetiva liquidação financeira nota fiscal para registro da saída da energia elétrica, indicando como valor da operação o apurado em cada estabelecimento mediante rateio proporcional à carga medida no período, sem destaque de ICMS.

Parágrafo único. Na hipótese descrita no caput deverá ser estornado o imposto creditado, nos termos do inciso I do art. 71 do RICMS/2002.

Art. 4º Para os fins do disposto no art. 2º desta Instrução Normativa, não integram a base de cálculo do imposto as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, tais como valores cobrados a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação financeira, juros bancários ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais, também resultantes do atraso na liquidação da operação, e todas as parcelas relativas ao perfil de geração do agente.

Como se vê, a legislação tributária citada estabeleceu de forma clara e distinta as obrigações a serem observadas pelos Agentes em relação às operações realizadas no âmbito da CCEE acobertadas por Contratos Bilaterais (CCEAL), daquelas operações realizadas no Mercado de Curto Prazo, decorrentes das exposições (credora ou devedora), pelo excesso ou pela falta de lastro contratual, portanto, sujeitas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD).

E são exatamente essas operações realizadas no Mercado de Curto Prazo que se constituem o objeto do presente Auto de Infração. A Impugnante alega que toda a energia elétrica comercializada no âmbito da CCEE se dá através da formalização de Contratos Bilaterais, com o ICMS sendo recolhido por substituição tributária pelos comercializadores/fornecedores de energia elétrica, e que, portanto, toda energia adquirida por ela no âmbito da CCEE já teria sido devidamente tributada.

Ao contrário do que alega a Impugnante, nem toda a energia elétrica comercializada no âmbito da CCEE estará acobertada por Contratos Bilaterais (CCEAL), celebrados entre os Agentes.

Essa falta de cobertura contratual é, inclusive, uma das razões da existência do próprio Mercado de Curto Prazo da CCEE, idealizado para fazer a contabilização e a liquidação das diferenças entre as quantidades de energia contratadas e as quantidades de energia consumida para cada Consumidor Livre.

Vale lembrar que, quando na condição de deficitária (posição devedora), o Consumidor Livre paga à CCEE pela energia disponibilizada por outros Agentes e por ele consumida, valores que a CCEE contabiliza e repassa a quem tinha sobras. Quando

na condição de superavitária (posição credora), ele recebe da CCEE pela energia que foi disponibilizada por ele, para consumo de outros Agentes.

Em outras palavras, cada agente pode ter um saldo positivo (consumo superior ao contratado) ou negativo (consumo inferior ao contratado).

No caso específico o que se tenta negar ou desqualificar nas operações transacionadas na CCEE é justamente a transferência de titularidade de mercadoria tributável mediante negócio jurídico de venda mercantil.

Contudo, na definição e limitação da competência tributária a energia elétrica é equiparada à mercadoria e inserida no campo de incidência do ICMS pela Constituição Federal, pela Lei Complementar n.º 87/96 e pela Lei Estadual n.º 6.763/75.

O ICMS, incidente sobre circulação de mercadorias, é um imposto que tem como fim a tributação da circulação de coisas ou bens móveis, caracterizados como “mercadoria”, sendo a circulação uma operação jurídica de transferência de propriedade, e mercadoria objeto de valor econômico suscetível da prática de mercancia.

A cessão corresponde ao contrato, a título oneroso, ou gratuito, em que o titular de créditos ou de direitos ou de bens transfere esses créditos ou direitos ou bens que lhes pertencem. Assim, a cessão é perfeita alteração ou transmissão entre vivos. No caso do lançamento em debate a cessão correspondeu a uma transferência de titularidade de mercadoria (energia elétrica) contida no campo de incidência do ICMS.

A própria Impugnante denomina de “energia contratada” quando faz referência à parte da energia transferida, vendida a terceiros sob mediação da CCEE. Configurada a ocorrência do fato gerador, a autuação fiscal resume-se em lançar o imposto (o qual não foi lançado pelo contribuinte), individualizando e quantificando as operações objeto do lançamento com base nos documentos constantes no PTA, especialmente nos relatórios de contabilização “CB006 – Pré-Faturas”.

Nesse contexto, passa-se à análise das irregularidades apontadas nos itens do Auto de Infração de forma que sejam esclarecidos os critérios de apuração, a base de cálculo das operações e das penalidades aplicadas.

Itens 1 e 2 do Auto de Infração - Falta de emissão de notas fiscais de venda de energia elétrica em operações de Mercado a Curto Prazo realizadas na CCEE, e de estorno do crédito de ICMS apropriado por ocasião da entrada de energia, na proporção da saídas de energia amparadas pela não- incidência, fato que configura em apropriação indevida de ICMS.

Cumpre, de início, ressaltar que em relação à infração constante no lançamento (fls. 627), de falta de emissão de notas fiscais de saída de energia elétrica, não foi feita qualquer exigência específica. Contudo, a citada irregularidade foi utilizada na fundamentação da infração de estorno de crédito de ICMS relacionados às operações de saídas não tributadas (item 2 do AI).

Essas operações (vendas) estão representadas pelos relatórios de Contabilização “CB006 Resumo da Pré-Fatura” (Campo: “Pré Fatura Total” posição

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

credora) anexada às fls. 77/159, cujos valores e base de cálculo encontram-se demonstradas, por fim, na planilha de fls. 634/635.

Sabe-se que o estorno do crédito apropriado indevidamente é um comando explícito da legislação mineira. No presente caso, trata-se de crédito correspondente à energia elétrica vendida em operações de natureza interestadual, portanto sob o amparo da não incidência.

A determinação do estorno é fundada no art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal, c/c o art. 32 da Lei nº 6.763/75 os quais determinam que o contribuinte deverá efetuar o estorno sempre que a mercadoria for objeto de operação subsequente não tributada.

No que tange ao critério para apuração dos valores do ICMS a estornar deve ser esclarecido que a Fiscalização ao estabelecer como base de cálculo do ICMS o valor identificado no Relatório CB006 – Resumo da Pré-Fatura, na linha “TRAP”, observou as normas tributárias citadas, em especial o disposto na Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, acima transcrita, destacando que o seu art. 4º assim preceitua:

Art. 4º Para os fins do disposto no art. 2º desta Instrução Normativa, não integram a base de cálculo do imposto as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, tais como valores cobrados a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação financeira, juros bancários ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais, também resultantes do atraso na liquidação da operação, e todas as parcelas relativas ao perfil de geração do agente.

Portanto, nos termos das normas estaduais às quais o Conselho de Contribuintes encontra-se adstrito, verifica-se que, no presente caso, o Fisco utilizou a base de cálculo correta, pois, como pode ser verificado às fls. 634/635, tomou como valor da base de cálculo das “Saídas Energia Elétrica Sem Tributação”, o valor do pagamento total ajustado do Perfil de Consumo do Agente à CCEE (TRAP).

A partir desse valor foi apurada a proporção (percentual) dessa saída em relação às entradas de energia elétrica tributadas. O valor do ICMS a Estornar (de que trata o inciso I do art. 71 da Parte Geral do RICMS/02) corresponde à aplicação do coeficiente (percentual encontrado), sobre o total do ICMS creditado (por entrada de energia elétrica), a saber:

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

No que tange ao aspecto temporal para cumprimento da obrigação (fazer o estorno), registra-se que o mês de referência para o estorno corresponde ao segundo mês subsequente ao da entrada. Por exemplo, o mês de referência para o estorno do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto creditado no mês de março de 2005 (fl. 634), corresponde às saídas subsequentes representadas pelas pré-faturas do mês de maio de 2005 (fls. 77 e 634).

Desse modo, apurados os valores dos créditos de ICMS a estornar (última coluna do demonstrativo) estes foram levados à recomposição da conta gráfica da Impugnante (fls. 637/638). Destaque-se que com relação ao momento para se efetuar o estorno o art. 74 Parte Geral do RICMS/02, estabelece o seguinte *in verbis*:

Art. 74. Nas hipóteses do inciso I do caput do art. 71 deste Regulamento, o estorno deverá ser efetuado no mesmo período da saída da mercadoria ou do bem.

Registre-se que o estorno deverá ser efetuado *no mesmo período da saída*. Entretanto, no caso em exame, deve ser observado que na recomposição o Fisco lançou o débito (estorno) no segundo mês subsequente ao da saída. Com base no exemplo mencionado acima, se verifica que o estorno relativo às saídas (pré-faturas) do mês de maio de 2005 (fls. 77 e 634), fora lançado na conta gráfica (débito) no mês de julho de 2005 (fl. 637).

No que tange à penalidade afigura-se correta a aplicação da Multa Isolada prevista no inciso XIII alínea “b” do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, a qual foi aplicada sobre o montante do ICMS a Estornar, conforme demonstrado às fls. 634/635. Confira o teor da norma:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....
XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

.....
b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;
.....

Itens 3 e 4 do Auto de Infração - Falta de emissão de notas fiscais nas compras/entradas de energia elétrica em operações realizadas através da CCEE, e, por conseguinte, falta de recolhimento do ICMS devido nas aquisições de energia elétrica.

Essas operações (compras) estão representadas pelos relatórios de Contabilização “CB006 Resumo da Pré-Fatura” (Campo: “Pré Fatura Total” posição devedora) anexadas às fls. 69/129, cujos valores e bases de cálculo das operações encontram-se demonstradas, por fim, na planilha de fl. 636.

Nos termos da legislação tributária mineira, na esteira da Lei Complementar n.º 87/96, caberá ao adquirente emitir a nota fiscal pela entrada de energia adquirida em operação interestadual e recolher o tributo utilizando-se da alíquota interna.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à base de cálculo, estabelece ainda o § 1º do art. 13 da Lei Complementar n.º 87/96, que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Verifica-se, portanto, que o Fisco, ao estabelecer como base de cálculo do ICMS o valor identificado no Relatório CB006 – Resumo da Pré-Fatura, na linha “TRAP”, integrando a este o valor do próprio imposto, observou as normas tributárias, em especial o disposto no citado art. 13 e na Instrução Normativa SUTRI n.º 03/09.

O valor do ICMS devido nessas operações encontra-se demonstrado à fl. 636.

Ressalte-se que com relação a essas entradas o valor correto da operação relativa ao mês de agosto de 2007 é R\$ 514.734,90 (quinhentos e quatorze mil, setecentos e trinta e quatro reais e noventa centavos), e não o valor erroneamente informado no demonstrativo de fl. 636 de R\$ 541.734,90 (quinhentos e quarenta e um mil setecentos e trinta e quatro reais e noventa centavos).

No que tange à penalidade afigura-se correta a aplicação da Multa Isolada prevista no inciso XXVIII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, a qual foi aplicada sobre o montante das compras conforme demonstrado à fl. 636, *in verbis*:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....
XXVIII - por deixar de emitir nota fiscal referente a entrada de mercadoria, no prazo e nas hipóteses previstos na legislação tributária - 10% (dez por cento) do valor da operação.

Em relação às multas aplicadas discorda a Impugnante de seu montante e forma.

Neste sentido, questiona a Impugnante a aplicação conjunta das multas isolada e de revalidação, defendendo a impossibilidade da aplicação cumulativa destas penalidades.

A chamada Multa de Revalidação, exigida ao percentual de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto em favor do Estado de Minas Gerais, ou seja, pelo descumprimento da obrigação principal, a saber:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já as Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos XIII, alínea “b” e XXVIII da mesma Lei n.º 6.763/75 foram exigidas pelo descumprimento de obrigações acessórias como demonstrado acima.

Portanto, as multas exigidas tratam de infrações distintas, sendo uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada já obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, cuja ementa é a seguinte:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PRÉVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não se verifica aqui a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - 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;

II- a aplicação de equidade.

As multas aplicadas são aquelas disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração e no Relatório Fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário promovidas pelo Fisco, delas excluindo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a majoração do crédito tributário referente ao exercício de 2005, nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN e, com relação às operações do mês de agosto de 2007, considerar o valor de R\$ 514.734,90 (quinhentos e quatorze mil, setecentos trinta e quatro reais e noventa centavos) demonstrado à fl. 636. Vencidos, em parte, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Revisora) e Ricardo Wagner Lucas Cardoso, que não concordavam com a exclusão das exigências do exercício de 2005. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 23 de maio de 2012.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.655/12/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000164064-76
Impugnação: 40.010131208-24
Impugnante: Italmagnésio Nordeste S/A
IE: 708097779.00-89
Proc. S. Passivo: Leonardo Cândido de Carvalho/Outro(s)
Origem: DF/Montes Claros

Voto proferido pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa a autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, devido sobre operações com energia elétrica realizadas no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, comprovadas a partir dos relatórios CB 006, “Resumo da Pré-Fatura” relativos ao período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008, através dos quais se constata que a Autuada:

1) Deixou de emitir notas fiscais de venda de energia elétrica em operações de Mercado a Curto Prazo realizadas na CCEE; 2) apropriação indevida de crédito por deixar de estornar o crédito de ICMS proporcional às entradas no período; 3) deixou de emitir notas fiscais nas compras/entradas de energia elétrica em operações através da CCEE; 4) deixou de recolher o ICMS devido nas aquisições de energia elétrica.

Conforme se depreende da decisão acima, o foco da discordância diz respeito à aplicação da decadência relativamente à majoração do crédito tributário no exercício de 2005.

Primeiramente, conforme já salientado no acórdão, no caso dos autos aplicam-se as disposições contidas no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, em relação à decadência. Dessa forma, no caso examinado, a regra referente ao prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em seguida, é necessário analisar a regra específica da matéria em questão.

A Impugnante foi regularmente intimada do Auto de Infração em 29/03/2010. As reformulações do crédito tributário promovidas pelo Fisco se deram na fase de tramitação do Processo Tributário Administrativo, sendo a Autuada delas cientificada, em 02.03.2011 e em 23.12.2011.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Note-se que tais retificações se deram unicamente em função da adequação da base de cálculo das operações às disposições contidas na IN SUTRI 03/09, ou seja, são de caráter interpretativo, não modificando o critério jurídico anterior aplicado pelo Fisco, mantendo-se, pois, inalterada a acusação fiscal.

Portanto, não se trata de novo lançamento.

Por conseguinte, uma vez intimado o Contribuinte do Auto de Infração, não há que se falar em decadência. Nessa linha, o STJ já se pronunciou, nos seguintes termos:

"LANÇAMENTO FISCAL. 1. Decadência. A partir da notificação do contribuinte (CTN, art. 145, I), o crédito tributário já existe - e não se pode falar em decadência do direito de constituí-lo, porque o direito foi exercido..." (STJ, Resp 53.467/SP, rel. Min. Ari Pargendler, DJU 03.09.96).

Em sua obra intitulada *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, Leandro Paulsen, citando jurisprudência pertinente ao tema, leciona:

"CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO. O Código Tributário Nacional estabelece três fases inconfundíveis: a que vai até a notificação do lançamento ao sujeito passivo, em que corre prazo de decadência (art. 173, I e II); a que se estende da notificação do lançamento até a solução do processo administrativo, em que não ocorreu nem prazo de decadência, nem de prescrição, por estar suspensa a exigibilidade do crédito (art. 151, III); a que começa na data da solução final do processo administrativo, quando ocorre prazo de prescrição da ação judicial da Fazenda (art. 174). (STF, RE 95.365, DJU 04.12.81)"

Ives Gandra da Silva Martins, em artigo publicado no 2º Volume do livro *Processo Administrativo Fiscal*, menciona que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, conforme prescreve o art. 145 do CTN, entendendo que a alteração implica em novo lançamento. Entretanto, relata que não tem sido esta a interpretação hospedada pelo STF, nos seguintes termos:

"Não tem sido, todavia, esta a interpretação hospedada pelo STF, ao tratar da decadência, posto que interpreta ocorrer a constituição definitiva do crédito tributário a partir da conclusão do procedimento administrativo, meramente revisional no direito brasileiro. Desta forma, o lançamento seria necessariamente um procedimento, cujo ato final poderia ser privativo de uma autoridade (agente fiscal) ou da última instância administrativa colegiada. Iniciado o procedimento, já não se falaria mais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de decadência, mas não se poderia ainda falar de prescrição, antes de encerrado o curso administrativo”.

Cumprе ressaltar, ainda, com a devida licença, que os argumentos contidos na decisão vencedora de que a regra da decadência, no caso em tela, se traduz em segurança jurídica para o Contribuinte, não procedem, visto que a revisão do lançamento, *in casu*, ocorreu em função de mero erro de fato (erro de direito) relativamente à adequação da base de cálculo do imposto aos ditames da IN SUTRI 03/09.

Ademais, as adequações posteriormente adotadas pelo Fisco (que redundaram na reformulação do crédito tributário, resultando em sua majoração, em algumas operações individualmente consideradas), no que diz respeito à sua aplicabilidade, foram admitidas por esta Câmara de Julgamento, conforme se depreende da decisão.

Logo, a decisão vencedora rechaça a reformulação, tão-somente, em seu aspecto “financeiro”, ou seja, em relação ao montante do crédito tributário devido, que excede o valor global original, sendo incoerente, por conseguinte, a arguição de preservar a segurança jurídica do Contribuinte.

Desse modo, devem prevalecer as exigências em relação aos fatos geradores ocorridos em 2005, tendo em vista que a reformulação procedida pelo Fisco não resultou em novo lançamento.

Sala das Sessões, 23 de maio de 2012.

**Cindy Andrade Morais
Conselheira**