

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.957/13/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000164132-27
Impugnação: 40.010129422-35
Impugnante: Rima Industrial S/A
IE: 127159937.05-93
Proc. S. Passivo: Max Lansky/Outro(s)
Origem: DF/Montes Claros

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - SAÍDA DESACOBERTADA - OPERAÇÕES REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA – CCEE. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS, em decorrência de posição credora nas operações com energia elétrica realizadas no mercado de curto prazo da CCEE, resultando em saídas de energia elétrica sem a tributação do imposto, nos termos do Convênio ICMS nº 15/07 e art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Não obstante a caracterização da infração, a apuração realizada pelo Fisco para identificar o percentual de estorno do crédito não encontra respaldo na legislação tributária. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2005 a fevereiro de 2008, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência de apropriação irregular de créditos de ICMS, em face de saída de energia elétrica negociada no mercado de curto prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE.

Apurou, ainda, o Fisco, a falta de emissão de notas fiscais nas mencionadas saídas de energia elétrica negociadas na CCEE.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da mencionada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 50/79, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 99/104.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG solicita diligências às fls. 107/108, que resulta na manifestação do Fisco às fls. 109/112 e, alteração do crédito tributário, com a exclusão da acusação de falta de emissão de notas fiscais nas saídas de energia elétrica e juntada do novo Relatório Fiscal e Auto de Infração retificado (fls. 113/123 dos autos).

Em trabalho de saneamento do processo, foram apurados novos equívocos no lançamento tributário, o que gerou nova alteração do crédito tributário, conforme documentos de fls. 133/145.

Devidamente intimada, a Autuada comparece às fls. 152/191, reitera as suas argumentações iniciais e junta os documentos de fls. 195/289.

O Fisco se manifesta às fls. 294/299, apurando novo erro na fórmula adotada na planilha de apuração do valor do crédito tributário.

Devidamente intimada, a Impugnante adita a peça de defesa (fls. 313/320), enquanto o Fisco ratifica as suas informações às fls. 325/327.

A Assessoria do CC/MG determina a realização de nova diligência (fls. 330/331), que resulta na manifestação do Delegado Fiscal da DF/Montes Claros (fls. 336/337) e em outra alteração do crédito tributário (fls. 338/347), com a juntada dos documentos de fls. 349/377.

A Impugnante adita a Impugnação (fls. 394/404), quando reconhece ter recebido a cópia do despacho vinculado à “consulta” formulada à Administração Fazendária de Montes Claros.

Às fls. 409/411, o Fisco pede pela aprovação do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 414/444, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento do pedido de perícia. No mérito, pela improcedência do lançamento.

DECISÃO

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

Das Preliminares

Da Obstaculização ao Direito de Defesa e Ausência de Motivação

As alegações da Impugnante quanto ao direito de defesa e a motivação do ato administrativo se confundem com o próprio mérito e serão oportunamente abordadas.

Do Pedido de Perícia

Inconformada com o lançamento fiscal, a Impugnante requer a realização de prova pericial, indicando quesito e Assistente Técnico (fls. 70 e 183).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para fundamentar o pedido de perícia, sustenta a Defesa que é “imperiosa a necessidade de reelaboração dos cálculos dos montantes apurados”, entendendo que as “incorreções na metodologia de apuração são gritantes”.

No entanto, de modo contrário à fundamentação, o quesito apresentado afasta-se do tema central (cálculos) para discutir o conceito da operação realizada, de modo a validar a afirmativa da Autuada de que se trata de uma cessão de direito de uso de energia elétrica.

Assim, ao indagar “qual é o direito transferido na operação em questão”, a Impugnante afasta-se do objetivo da prova pericial.

O pedido de perícia deve ser específico, não bastando efetuar mera referência ao assunto, de maneira genérica: é preciso indicar, de modo pormenorizado, o elemento fático que se pretende ver analisado.

O § 1º do art. 142 do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 assim dispõe:

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

- a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;
- b) de realização impraticável;
- c) considerado meramente protelatório.

Dessa forma, considerando a incompatibilidade entre o quesito formulado e a pretensão da Defesa, indefere-se o pedido de perícia.

Do Mérito

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2005 a fevereiro de 2008, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência de apropriação irregular de créditos de ICMS, em face de saída de energia elétrica negociada no mercado de curto prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o Fisco, após a diligência da Assessoria do CC/MG, excluiu a penalidade isolada relativa à acusação de falta de emissão de nota fiscal, muito embora permaneça o texto no Relatório Fiscal de fls. 340/342, que se refere à última reformulação do crédito tributário.

Assim, estão prejudicadas as alegações sobre a impossibilidade de se exigir a emissão de nota fiscal de saída e sobre os efeitos retroativos da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09.

Encontram-se encerradas, também, as discussões inerentes à consulta formulada pela Autuada, uma vez que, após a diligência da Assessoria no PTA 01.000164131-46, o despacho prolatado pelo Fisco foi encaminhado à Impugnante,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com abertura de prazo de 30 (trinta) dias para que ela pudesse exercer o direito previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN.

Note-se que, devidamente intimada (fls. 336 e seguintes), a Impugnante abriu mão do seu direito de recolher o imposto devido com os efeitos de denúncia espontânea, ao apresentar o aditamento à peça de defesa (fls. 394/404).

Assim, o apontamento da Autuada, no sentido de que a resposta aos seus questionamentos somente lhe fora enviado depois de transcorridos mais de vinte meses da lavratura do Auto de Infração, embora verdadeiro, não aponta qualquer consequência na tramitação do presente PTA.

Outro ponto vencido no presente contencioso diz respeito ao valor do crédito e à legitimidade do crédito na aquisição de energia elétrica em operação interestadual. Esta discussão diz respeito aos itens “5” e “6” da diligência de fls. 330/331.

Ao analisar a peça de defesa, a Assessoria verificou a discussão lançada pela Impugnante (fls. 177) quanto ao valor do crédito adotado pelo Fisco no mês de março de 2005 (fls. 228), sendo este o motivo dos mencionados itens da diligência.

Muito embora o Fisco tenha mencionado em sua resposta ao item “6” que o lançamento não se refere a crédito oriundo de aquisição de energia elétrica em operação interestadual, o que já era sabido, ao responder o item “5” acata a proposição da Assessoria, passando a adotar o valor do crédito lançado no livro fiscal, apontado pela Impugnante às fls. 177 dos autos.

Destaca-se que na planilha de fls. 343 foi demonstrado que o Fisco retificou o lançamento, adotando o valor apontado pela Defesa.

Talvez essa alteração não tenha sido percebida pela Autuada, o que a levou a apontar descumprimento da diligência, conforme posto no item “IV.3” do aditamento da Impugnação (fls. 400).

Neste caso, ao atender a alteração relativa ao item “5” da diligência, restou prejudicado o questionamento do item “6”, não demandando maior argumentação do Fisco.

De igual modo, a discussão relativa ao possível equívoco na recomposição da conta gráfica, em relação ao mês de janeiro de 2010 (fls. 178) foi encerrada, em função da última alteração do crédito tributária que modificou a situação pré-existente.

Após estes esclarecimentos, passa-se ao mérito propriamente dito.

Ao definir a competência tributária dos entes federados, o legislador constituinte assim determinou:

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

I - 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;

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

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

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

(...)

X - não incidirá:

(...)

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

(...)

Por sua vez, ao tratar da tributação da energia elétrica, a Lei nº 6763/75 o faz da seguinte forma:

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:

(...)

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;

(...)

Quanto ao estorno do crédito, a legislação mineira acompanha a regra constitucional, determinando o estorno do crédito, a teor da regra contida no inciso I do art. 32 da referida lei, *in verbis*:

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço;

(...)

Com o advento da Lei Federal nº 10.848/04, o processo de comercialização de energia elétrica foi substancialmente alterado, saindo do regime de monopólio estatal para o regime livre de comercialização.

Neste sentido, foi criada a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, que registra e administra os contratos firmados entre geradores, comercializadores, distribuidores e os denominados consumidores livres, que é o caso da ora Autuada.

Diante da nova modalidade de comercialização de energia elétrica, os Estados houveram por bem estabelecer tratamento diferenciado para a energia elétrica comercializada pela CCEE, exercendo a prerrogativa da competência legislativa plena, prevista no art. 6º do CTN.

Assim, após os ajustes necessários no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, o Estado de Minas Gerais inseriu no Anexo IX do RICMS/02, as disposições relativas à tributação da energia elétrica e o cumprimento das obrigações acessórias.

Em relação aos denominados consumidores livres, que é a hipótese dos autos, no RICMS/02, Anexo IX no art. 53-F e seguintes assim determina:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 "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.

Art. 53-G - O pagamento do imposto devido por fatos geradores ocorridos conforme os arts. 53-E e 53-F será efetuado com base na nota fiscal emitida nos termos do artigo anterior, por meio de Documento de Arrecadação Estadual distinto, no prazo previsto no art. 85 deste Regulamento.

Parágrafo único - O crédito do imposto, na forma e no montante admitidos, será apropriado no mês em que o imposto tiver sido recolhido.

Art. 53-H - A cada liquidação, a CCEE elaborará relatório fiscal que conterá, no mínimo, as seguintes informações:

I - para a liquidação no Mercado de Curto Prazo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a - o preço da CCEE, para cada submercado e patamar de carga, em relação ao período abrangido pela liquidação;

b - a identificação dos consumidores livres e dos autoprodutores, com a indicação do número de sua inscrição no CNPJ, o resultado financeiro da liquidação, com as parcelas que o compuserem, a localização de cada ponto de consumo e suas respectivas quantidades medidas;

c - relação de todos os contratos bilaterais de compra e venda de energia registrados na CCEE, contendo no mínimo: razão social e CNPJ do comprador e vendedor, tipo de contrato, data de vigência e energia contratada neste Estado;

d - notas explicativas de interesse do Fisco;

II - para apuração e liquidação do MCSD entre geradoras, comercializadoras e distribuidoras:

a - o valor da energia elétrica fornecida;

b - informações das empresas fornecedoras e supridas.

III -

§ 1º - O Fisco poderá, a qualquer tempo, requisitar à CCEE dados constantes em sistema de contabilização e liquidação relativos aos agentes que especificar.

§ 2º - O relatório fiscal de que trata o inciso I do caput deste artigo ou os dados de que trata o parágrafo anterior serão enviados, por meio eletrônico, à Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização (DGP/SUFIS), no prazo de 10 (dez) dias contados da liquidação ou da solicitação pelo Fisco, conforme o caso.

§ 3º - O relatório fiscal de que trata o inciso II do caput deste artigo permanecerá à disposição do Fisco pelo prazo legal.

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 nº 87/96, na Lei Estadual nº 6.763/75 e no próprio RICMS/02, foi editada a Instrução Normativa SUTRI nº 03 de 04/05/09 que dispõe:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 03, DE 04 DE MAIO DE 2009

(MG de 05/05/2009)

Dispõe sobre as obrigações, principal e acessória, a serem observadas pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo art. 231 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, e

considerando que a Constituição da República de 1988, na alínea "b" do inciso X do § 2º do art. 155, determina a não-incidência do ICMS nas operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

considerando que o inciso I do art. 21 da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, dispõe que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

considerando que o item 4 do § 1º do art. 5º da Lei 6763, de 26 de dezembro de 1975, estabelece que incide ICMS na entrada de energia elétrica, em território mineiro, quando não destinada a comercialização;

considerando que o inciso I do § 2º do art. 53-F da Parte 1 do Anexo IX do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, estabelece que o contribuinte deverá emitir nota fiscal sem destaque do ICMS pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora no Mercado de Curto Prazo, equiparando o tratamento tributário dispensado nesta hipótese à saída de energia elétrica em operação interestadual;

considerando que o § 4º do art. 53-F da Parte 1 do Anexo IX do RICMS, estabelece que o consumidor livre ou autoprodutor, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo, deverá emitir nota fiscal com destaque do ICMS pela entrada de energia elétrica;

considerando que o § 4º do art. 53-F da Parte 1 do Anexo IX do RICMS também estabelece que havendo mais de um ponto de consumo, deverá ser observado o rateio proporcional do resultado da liquidação, excluindo-se as parcelas sobre as quais não incide o imposto, segundo as medições verificadas em cada estabelecimento para definição da base de cálculo, à qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

considerando que em função da sistemática utilizada pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) podem ocorrer situações em que serão consolidadas posições de estabelecimentos com perfis de consumo e geração

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em um mesmo período de apuração, sob um único número de registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

considerando que todas as parcelas cobradas na liquidação financeira, remuneratórias da energia elétrica, dentro do sistema de contabilização da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, por integrarem o custo da operação do próprio mecanismo de alocação da energia elétrica, em um sistema de rateio, conseqüência da impossibilidade de identificar as contrapartes nas transações do mercado de curto prazo, compõem a base de cálculo do ICMS;

considerando a necessidade de uniformizar a interpretação a ser observada pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE);

considerando, por fim, a necessidade de orientar os contribuintes, os servidores e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação da legislação tributária, dirimindo as dúvidas sobre o cumprimento de obrigações tributárias nas operações com energia elétrica no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, RESOLVE:

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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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.

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Belo Horizonte, aos 04 de maio de 2009; 221º da Inconfidência Mineira e 188º da Independência do Brasil.

GLADSTONE ALMEIDA BARTOLOZZI

Diretor da Superintendência de Tributação

Com base nesta regulamentação, adotada por força de convênio de aplicação nacional (Convênio ICMS nº 06/04, revogado pelo atual Convênio ICMS nº 15/07), a Fazenda Pública equiparou as saídas de energia elétrica administrada pela CCEE, para efeitos tributários, às operações interestaduais, retirando a tributação do imposto estadual.

Assim, por força da legislação específica, a posição devedora ou credora em determinado período (mensal) é informada pela CCEE, em relatório próprio, denominado “Pré-Fatura”, no qual são discriminados valores financeiros correspondentes à pessoa jurídica como um todo, independente da quantidade de estabelecimentos de mesma titularidade.

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

Para bem esclarecer a nova modalidade operacional, vale a pena trazer à baila os ensinamentos do Conselheiro René Oliveira e Souza Júnior, relator para o Acórdão nº 19.030/10/2ª, que assim resumiu a questão:

“Preliminarmente, 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 nº 10.847 e 10.848, de 15/03/01 e pelo Decreto nº 5.163 de 30/07/04.

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.

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 inc. 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.

Ambiente de Contratação Regulada- ACR

Participam do ACR 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.

Ambiente de Contratação Livre - ACL

No 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 nº 9.648/98 e do Decreto nº 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 nº 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 nº 109/04 (Convenção de Comercialização de Energia Elétrica), atualizada pela Resolução Normativa ANEEL nº 348/09. As Regras e os 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 supridor 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, conseqüentemente, 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.”

Sustenta a Impugnante que a hipótese é de cessão de direito de uso de energia elétrica, o que afasta o negócio do campo de incidência do imposto estadual.

A discussão sobre a comercialização ou cessão de direitos, em se tratando de comercialização de energia elétrica, é matéria recorrente no CC/MG, desde a época da comercialização do excedente de energia elétrica, ocorrida a partir do denominado “Apagão”.

Ao tratar da matéria, em PTA desfavorável à ora Autuada, o Conselheiro José Eymard Costa, relator do Acórdão nº 16.981/06/2ª assim fundamentou o *decisum*:

“Vale acrescentar que mesmo vendendo energia elétrica para consumidores noutros Estados, o que se dá com não-incidência, deixou de estornar o ICMS creditado pela aquisição.

Quer a Autuada que o objeto da venda/transferência não tenha sido energia elétrica, mas o direito de consumi-la. O direito ao consumo, vez que a meta era específica para cada Consumidor, obviamente não se confunde com a "coisa móvel" a ser consumida, a energia elétrica. O direito se adquire com a fixação da meta. Se parcela quantificada de energia que poderia ser consumida não o fora, tem o detentor (desse direito de consumi-la) a faculdade de transferi-lo (direito) a terceiro. Ao fazê-lo, entretanto, o cedente (do direito ao consumo), **concomitantemente**, vende a quantidade de kwh residual (que poderia ter consumido e não o fizera) a outrem. Poder-se-ia pensar a existência de dois direitos: (1) o direito virtual de consumir "X" kwh de energia (meta estabelecida), adquirido em virtude da média trimestral de consumo ajustada à redução imposta pelo Governo (geralmente a 80%) e (2) o direito real de consumo decorrente da aquisição da mesma quantidade, cuja parcela não consumida poderia ser alienada. Aqui, sim, ocorrendo a venda (alienação) da quantidade não consumida, tem-se caracterizada a **operação mercantil sujeita ao ICMS**. Isso foi o que

ocorreu, tanto que os contratos de Transação Bilateral determinavam às Adquirentes que creditassem para a CEMIG o valor da compra para quitação de débitos da RIMA (Autuada) e não próprios. Operacionalmente, com a venda da parcela não consumida (alienação do direito real), transferia-se simultaneamente o direito virtual.

Não há, no caso da energia e para efeitos da incidência do ICMS, prevalecer a tese de que o "domínio pleno", ou seja, a propriedade plena da coisa adquirida perfaz-se com a entrada física da mercadoria no estabelecimento (tradição real). Em se tratando de mercadoria, é frequente a negociação da coisa adquirida sem que fisicamente tenha dado entrada no estabelecimento originariamente adquirente, transitando diretamente do estabelecimento alienante originário para o segundo adquirente, hipótese em que se dá a "Remessa por conta e ordem de terceiros", porque a lei estabelece a presunção de tradição (real). De ver-se o disposto no art. 6º, VI c/c § 1º, da lei 6.763/75:

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

§ 1º - Equipara-se à saída a transmissão da propriedade da mercadoria ou bem, ou de título que os represente, quando estes não transitam pelo estabelecimento do transmitente.

A energia elétrica, com todas as suas especificidades, é considerada mercadoria, nos termos do art. 222, do RICMS/96:

Art. 222 - Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

I - mercadoria é qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semovente, energia elétrica, substâncias minerais ou fósseis, petróleo e seus derivados, lubrificante e combustível sólido, líquido e gasoso, e bens importados para uso, consumo ou incorporação no ativo permanente do estabelecimento;

O fato de o excedente de energia (não consumida) não ter dado entrada no estabelecimento da Autuada não descaracteriza a consumação do contrato de compra e venda mercantil. Na hipótese, fora repassado a terceiro

pela própria Concessionária, mediante a apresentação dos "Documentos de Transação Bilateral", pela vendedora e adquirente, operando-se, **ipso facto**, a **venda à ordem**, cujos procedimentos acessórios estão dispostos no art. 321 do Anexo IX ao RICMS/96.

Toda movimentação (física ou jurídica) de mercadoria há fazer-se devidamente acobertada de documento fiscal.

Na espécie em exame, a Autuada, que adquirira energia e se creditara do ICMS, se obrigaria a emitir Nota Fiscal de venda em nome de cada destinatária, destacando o ICMS incidente, quando de operações internas, nela mencionando que o fornecimento se faria pela CEMIG e, sendo o caso, por terceiro (em operação interestadual não há incidência do imposto). A CEMIG, como já emitira as Notas Fiscais/Conta de Energia em nome da Autuada, precisaria ainda emitir Nota Fiscal, sem destaque do ICMS, relativamente à quantidade a ser fornecida a cada uma das novas adquirentes (objeto de aquisição junto à Autuada), mencionando como natureza da operação "Remessa por conta e ordem de terceiros".

É bem verdade que as obrigações acessórias relacionadas com a transferência de excedente de redução de meta de consumo de energia elétrica se evidenciaram com o advento do Decreto 42.145 (06/12/2001, com efeitos retroativos a 31/10/01), refletindo disposições do Convênio ICMS/103/01 (DOU - 31/10/01), instrumentos esses, em grande parte, posteriores às operações objeto da controvérsia.

Ainda que se entenda que a obrigação da Concessionária, de emitir a NF de "Remessa por conta e ordem de terceiros", não estivesse precisada nessas circunstâncias, não se pode afirmar o mesmo da Nota Fiscal de Venda (Saída), de responsabilidade da Autuada, a teor do disposto nos artigos 16 - VII, 39, parágrafo único, da Lei 6.763/75 e art. 130, I, parte geral; 1º, II e 12, III, do Anexo V ao RICMS/96.

De igual modo, mesmo ausentes as disposições "precisadas" naqueles Diplomas (Conv. 103 e Dec. 42.145), tendo ocorrido fato gerador do ICMS, jamais poderiam as Impugnantes alegar retroatividade de tais instrumentos, buscando afastar obrigação principal.

Já explicitado, não só a incidência do ICMS na operação de saída de mercadoria (aí incluída a energia elétrica), como a obrigação de emitir e entregar ao destinatário o documento fiscal correspondente, tinham previsão legal, razão pela qual rui por terra

qualquer alegação de falta de fundamento legal para a autuação.

A figura jurídica invocada pelas Impugnantes para permitir a comercialização do excedente de redução de metas não tem primazia sobre a real operação de venda (revenda) de energia elétrica e nem potencialidade para ocultá-la. O direito virtual de consumo (originário da meta autorizada) não move moinho. O que aciona as máquinas do usuário final é a energia elétrica, bem móvel, alienada inicialmente pela CEMIG à Autuada e revendida (parte) por esta para outras empresas mineiras ou não. Validando-se a negociação dos Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta, não que ser concebidos, para efeitos tributários, como títulos representativos da mercadoria, o que remonta ao disposto no § 8º, "b", do art. 6º, da Lei 6.763/75, *in verbis*:

Art. 6º - (...)

§ 8º - São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:

(...)

b) - o título jurídico pelo qual a mercadoria efetivamente saiu do estabelecimento estava na posse do respectivo titular.”

No caso destes autos, é evidente que, independentemente da nomenclatura que se ofereça à operação, enseja a mesma a tributação pelo ICMS. Mas, por força da avença realizada no âmbito do CONFAZ, tais operações estão equiparadas às operações interestaduais, logo sem a tributação do imposto, o que enseja, em se tratando de saída de mercadoria, o estorno do crédito na proporcionalidade das operações tributadas e não tributadas.

Por outro lado, a Impugnante opõe-se ao estorno do crédito na saída de energia elétrica não tributada, ao argumento de que não se trata de não-incidência a hipótese prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal, mas sim de técnica de repartição de receitas.

Entende a Defesa que não se pode estornar os créditos, porquanto não há uma efetiva ausência de tributação, mas sim o deslocamento do aspecto espacial da norma para o estado consumidor.

Ao tratar da tributação da energia elétrica, a Lei Complementar nº 87/96 assim dispõe:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Traduzindo a pretensão da Autuada, o seu entendimento é de que, em casos tais, a Unidade da Federação de origem deve permanecer com o crédito do ICMS, uma vez que o Estado de destino receberá o imposto integral, sem a aplicação da não-cumulatividade.

Em que pese a sedução da proposta, a regra do estorno é clara, não admitindo tese em contrário. Se, e como de fato ocorre nestes autos, verifica-se uma operação de saída não tributada, o raciocínio inevitável é a obrigação de promover o estorno do crédito na proporção entre as operações tributadas e aquelas sem tributação.

Desta forma, quanto à análise do direito ao crédito integral do imposto, o lançamento não merece reparos, admitindo, em tese, o estorno de parte dos créditos escriturados pela Autuada.

Há de se verificar, no entanto, as questões fáticas levantadas no curso processado nestes autos.

Com efeito, não restam dúvidas em relação à posição credora da Autuada na CCEE, o que lhe confere a obrigação de emitir notas fiscais de saída de energia elétrica.

Contra este fato, insurge a Impugnante em relação aos meses de setembro e outubro de 2006, conforme demonstrado por ela às fls. 175 dos autos.

Para demonstrar o acerto de sua alegação, a Defesa juntou aos autos uma planilha demonstrando o rateio da disponibilização de energia elétrica pela CCEE, em relação aos 3 (três) estabelecimentos da Autuada (fls. 209/221), concluindo pela inexistência de posição credora nos respectivos meses.

Ocorre, no entanto, que as informações sobre o rateio para indicação do índice de participação dos pontos de consumo não é uma atribuição da Autuada, por se tratar de competência exclusiva da CCEE.

Por tal razão, no curso do processo, a Assessoria do CC/MG determinou ao Fisco (fls. 330) a juntada de cópia de todos os documentos comprobatórios de tais índices, resultando na anexação dos documentos de fls. 349/363.

Ao comparecer aos autos (fls. 394/404), a Impugnante aponta eventuais descumprimentos das diligências solicitadas pelo CC/MG, dentre elas a de que o Fisco não havia trazido todos os comprovantes, mas sim parte deles.

Cumprir destacar, no entanto, que a Autuada está equivocada. De fato, o Fisco não juntou comprovantes para todos os meses compreendidos no período de 2005 a 2007, mas o fez em relação à necessidade dos autos, ou seja, no que se refere aos meses que compõem o lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, está correto o rateio realizado pelo Fisco, no sentido de se adotar os índices de participação de cada ponto de consumo informados pela CCEE, em detrimento daqueles apurados pela Impugnante. Quanto a correção do resultado apurado, a questão será abordada adiante.

Para apurar o cálculo do ICMS a ser estornado, a primeira providência do Fisco foi elaborar a planilha de fls. 11, apurando a relação credora em decorrência do índice de participação do estabelecimento autuado.

Constata-se, aqui, muito embora pequeno, o primeiro equívoco do Fisco, possivelmente por ter arredondado os índices do ponto de consumo, conforme se verifica quando confrontado o quadro "PARTIC." da mencionada planilha com os documentos de fls. 349/363.

Em determinados casos, o erro na apuração da participação da Autuada é favorável a ela. Noutros, no entanto, aponta para uma posição credora maior que a real, como nos meses de janeiro, abril, junho, julho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2007.

A diferença mais significativa está no mês de dezembro/07, porquanto o Fisco adotou o índice de 31% (trinta e um por cento), enquanto o documento da CCEE registrou o percentual de 27,28% (vinte sete inteiros e vinte oito décimos) (fls. 363).

A segunda tarefa do Fisco foi elaborar a planilha de fls. 12/13, de modo a apurar a proporcionalidade entre operações tributadas e não tributadas e o valor do crédito a ser estornado.

Note-se que, tanto nesta planilha, quanto na anterior, o valor do estorno equivale a R\$ 535.370,00 (quinhentos e trinta e cinco mil, trezentos e setenta reais).

Para apurar o percentual de estorno lançado na coluna "I", o Fisco prestou a seguinte informação (fls. 13):

"I = Percentual de participação nas operações na CCEE do total das saídas não tributadas".

Por não conseguir identificar os valores lançados pelo Fisco na coluna "ICMS FINAL A ESTORNAR", a Assessoria do CC/MG expediu a diligência de fls. 107, solicitando a juntada de memória de cálculo da apuração realizada pelo Fisco.

Ao responder a diligência, o Fisco deixa de juntar a memória de cálculo, ao constatar a incorreção do trabalho, elaborando, então a planilha de fls. 119/120, alterando a forma de apuração do estorno do crédito, elevando o valor estornado de R\$ 535.370,00 (quinhentos e trinta e cinco mil, trezentos e setenta reais) para R\$ 894.148,46 (oitocentos e noventa e quatro mil cento e quarenta e oito reais e quarenta e seis centavos).

Segundo o Fisco, a nova coluna "F", que cuida do percentual de estorno do crédito decorre da seguinte proporção (fls. 120):

"F = Proporção das saídas não tributadas em relação às entradas (F=D/B)".

Posteriormente, em nova reformulação, o Fisco elaborou a planilha de fls. 343/344, sendo que nesta, o valor do estorno é de R\$ 893.934,44.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante reclama que a Fiscalização reformulou a exigência fiscal, alterando significativamente o valor do ICMS a estornar, sem qualquer justificativa.

Aponta ainda a Defesa, trazendo o quadro de fls. 398/399, a existência de erros aritméticos na apuração do ICMS a estornar.

Concordando com o destaque da defesa, ou seja, de que o Fisco não justifica a mudança de critério para a apuração do ICMS, entende-se que a elevação dos valores decorre de dois pontos específicos:

a) alteração do critério de apuração da proporcionalidade

Muito embora a afirmativa do Fisco na primeira planilha, no sentido de que o percentual fora apurado mediante confronto entre a participação nas operações na CCEE e o total das saídas não tributadas, não se tenha materializado nos cálculos, nesta segunda planilha resta claro que a proporção foi apurada mediante o cotejo entre as saídas não tributadas (energia elétrica) em relação às entradas de energia elétrica;

b) alteração do mês base para análise da proporção

Na planilha inicial, o Fisco adotou os valores das operações realizadas no mês indicado na “Pré-Fatura” – “Evento – Contabilização”.

Na planilha de fls. 11, o campo denominado “PERÍODO”, refere-se ao mês de contabilização da “Pré-Fatura”, enquanto na planilha de fls. 12 o Fisco inseriu a coluna “VENCIMENTO”.

Na planilha de fls. 141, o Fisco passou a indicar as colunas de “MÊS DA OPERAÇÃO” e “MÊS DA PRÉ-FATURA”, e os valores das entradas totais de energia elétrica e ICMS creditado são divergentes, o que leva à conclusão de que na primeira etapa se adotou os valores registrados no mês de contabilização da “Pré-Fatura”, enquanto no segundo cálculo os valores relativos ao chamado mês de vencimento.

Na última alteração do crédito tributário (planilha de fls. 343), o Fisco corrige o ICMS creditado no mês de março de 2005, atendendo à reclamação a Defesa e diligência da Assessoria do CC/MG.

Note-se agora, que esta alteração confirma que os valores adotados pelo Fisco deixaram de ser aqueles do mês da “Pré-Fatura” para ser aqueles do mês da operação.

Estas duas alterações levaram, então, à majoração do crédito tributário.

A outra reclamação da Autuada mostra-se correta. Inexplicavelmente, adotando-se os mesmos valores na comparação entre a planilha de fls. 343 e o quadro apresentado pela Impugnante (fls. 398), vários cálculos não conferem, sem qualquer indicação do motivo.

Ao que parece, o Fisco incorporou equivocadamente o imposto por dentro ao valor do estorno de crédito.

A título de exemplo, o mês de julho de 2007 (mês da “Pré-Fatura”), equivalente ao mês de maio (mês da operação). Neste caso, aponta a Defesa um excesso

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de estorno, no valor de R\$ 17.961,51, totalizando um montante de R\$ 160.908,19 no período fiscalizado, segundo a Impugnante.

De fato, recalculando o valor do estorno, chega-se próximo ao valor apurado pela Autuada, valor esse bem distante daquele identificado pelo Fisco.

Pelo que foi exposto, o Fisco se mostra equivocado na apuração do crédito tributário.

Com efeito, consta na Consulta de Contribuinte nº 250/11 (a Autuada é a consulente), que para o estorno em questão cada estabelecimento deve estabelecer o percentual de participação da saída de energia não tributada sobre o valor total das operações (energia e outras mercadorias) praticadas no mesmo período.

O Fisco, ao responder os pontos da diligência de fls. 107/108, justifica o critério adotado, citando a Consulta Interna nº 049/09. Ao contrário do seu entendimento, no entanto, a resposta proferida na consulta se opõe ao método adotado pelo Fisco. Senão veja-se:

CONSULTA INTERNA Nº 049/2009 de 16/04/2009

PERGUNTA 6 – O estorno do ICMS deverá ser realizado de forma proporcional, considerando a saída ao abrigo da não-incidência do imposto em relação à totalidade das operações de saída realizadas pelo contribuinte? Se não, como proceder?

RESPOSTA 6 – Sim. De acordo com o art. 71 do RICMS/2002, o contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que a mercadoria ingressada no estabelecimento vier a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no art. 74 do referido regulamento.

Assim, a proporcionalidade apurada pelo Fisco (fls. 343) não está correta, uma vez que compara operações distintas, ou seja, a entrada total de energia elétrica com o valor das saídas não tributadas do mesmo produto.

Como visto na menção à consulta acima, nem mesmo o primeiro cálculo do Fisco (planilha de fls. 12) está correto, pois a proporção deve ser realizada entre as saídas totais do estabelecimento e as saídas de energia elétrica sem tributação.

Relembre-se, por oportuno, que os cálculos da mencionada planilha não estão corretos, sequer com a indicação do Fisco, no sentido que a proporção realizada tivesse observado as saídas de energia elétrica frente às saídas totais não tributadas.

Noutro giro, reclama a Autuada da base de cálculo apurada pelo Fisco, elaborando as planilhas de fls. 223/226, na qual demonstra a diferença entre a “Pré-Fatura” e o valor efetivamente recebido.

Pelo que se observa na planilha, foram agregados aos valores das “Pré-Faturas”, pequenas parcelas a título de juros e multa, conforme se comprova pelos

documentos de fls. 30/43. Muito embora de pequeno valor, é necessário o devido ajuste, de modo a prevalecer o valor correto, como no mês de junho de 2005, por exemplo.

Com efeito, dispõe o parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa nº 03/09 que, “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.”

Outra questão a merecer uma análise mais aprofundada é a alteração dos períodos adotados para o cálculo do estorno. Como visto, na peça inicial o Fisco adotou como base para estorno os valores das operações realizadas nos meses de emissão das “Pré-Faturas”, para, posteriormente, criar o campo do “mês da operação” (fls. 343), que antecede em dois meses àqueles das “Pré-Faturas”.

Esta alteração de critério para apuração do estorno resultou em aumento do imposto exigido, como se percebe pelo confronto entre as planilhas de fls. 12 e 343.

Quanto ao aspecto temporal de emissão da nota fiscal, e conseqüente estorno de crédito, dispõe o art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 que:

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.

O art.71, inciso I da Parte Geral do RICMS/02, assim dispõe:

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;

Por sua vez, o art. 74 do citado regulamento determina que, nas hipóteses do inciso I do caput do art. 71 do RICMS/02, o estorno deverá ser efetuado no mesmo período da saída da mercadoria ou do bem.

Esta regra, portanto, não é aplicável ao caso, uma vez que na data de saída da energia elétrica a Autuada não conhece tais valores, que somente lhes são informados por ocasião da emissão das “Pré-faturas”.

Registre-se que, de acordo com a Convenção de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, instituída pela Resolução Normativa nº 109/04, da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, a “Liquidação Financeira” é o “processo de pagamento e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recebimento de valores apurados como débitos e créditos, respectivamente, resultantes da Contabilização promovida pela CCEE.”

Logo, a liquidação dos respectivos valores somente ocorrerá após a emissão da “Pré-Fatura”.

No caso dos autos, os cálculos do estorno devem levar em consideração as operações ocorridas na data de emissão das notas fiscais, ou seja, no mês relativo à “Pré-fatura”, a teor do que dispõe o § 2º do art. 71 do regulamento, que assim prescreve:

(...)

§ 2º O valor escriturado para o abatimento sob a forma de crédito será sempre estornado quando o aproveitamento permitido na data da aquisição ou do recebimento de mercadoria ou bem, ou da utilização de serviço, tornar-se total ou parcialmente indevido por força de modificação das circunstâncias ou das condições anteriores, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento.

(...)

A modificação mencionada no dispositivo não ocorre por ocasião do fornecimento, mas sim com a emissão da “Pré-fatura”, que é o documento que indica a posição do consumidor livre na CCEE.

Caso se adote a data da disponibilização da energia elétrica, dois critérios serão adotados, ou seja, um para o estorno do crédito e outro para a entrada de energia elétrica (posição devedora).

Com efeito, se adotar a mesma posição (data de disponibilização) para a posição devedora, a obrigação de recolher o ICMS na entrada da energia já surgiria vencida, o que não é admissível.

Note-se que o Fisco, ao apurar a posição devedora em outros PTAs envolvendo a ora Autuada, limita-se a utilizar a data da “Pré-fatura”, abandonando o critério observado na posição credora (saídas de energia).

Neste caso, não está correta a alteração do Fisco, no sentido de antecipar o “período-base” para apuração do estorno de crédito.

Por tudo que foi apresentado, o presente lançamento não prospera. Certo é que a primeira alteração de rumo pelo Fisco, ao alterar a filosofia do cálculo do estorno do imposto, constitui mudança de critério jurídico. Logo, por força da vedação contida no art. 146 do CTN, no caso dos autos, não se admite a sua aplicação no curso do processo administrativo.

Por outro lado, não obstante a possibilidade de alteração do crédito na fase de impugnação, por força do que dispõe o art. 120, inciso II, § 1º do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, tal providência somente pode ser tomada antes da caracterização da decadência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, a intimação da mudança de critério para apuração do estorno do crédito somente ocorreu em 03/02/11 (data da intimação – fls. 130), razão pela qual não se pode alterar o crédito em relação aos meses de abril a dezembro de 2005, por força do que dispõe o art. 173, inciso I do CTN.

Desta forma, não estando correta a apuração do estorno de crédito, quer na primeira ou na última planilha, não pode esta Câmara de Julgamento determinar outro método de apuração do imposto, porquanto estaria a promover o lançamento.

No tocante às multas exigidas pelo Fisco, aponta a Impugnante eventual abusividade das penalidades. Cumpre destacar, no entanto que, após a exclusão da multa prevista pela falta de emissão de notas fiscais de saída de energia elétrica, a penalidade isolada restringe-se ao previsto no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, *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:

(...)

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;

(...)

Considerando que o cálculo da multa isolada se mostrava incorreto, desde o início do lançamento, as diligências solicitadas pela Assessoria do CC/MG, para que o Fisco realizasse a correção, foram inúteis.

Por ocasião da diligência de fls. 107, a Assessoria do CC/MG questionou o Fisco sobre a impropriedade do cálculo da mencionada penalidade (item 1.4). Diante da indagação, o Fisco promoveu a alteração do lançamento, passando a exigir a penalidade em relação ao ICMS estornado.

Dois são os equívocos. No caso da penalidade prevista no dispositivo capitulado, a base de cálculo para aplicação da multa é o valor de entrada da mercadoria, ou seja, o montante identificado na planilha de fls. 11 como “TT POR UNID DO AG.”.

Certo é que a expressão “do valor da operação ou prestação” deve ser entendida como valor relativo à entrada da mercadoria ou serviço, porquanto esta é a irregularidade, ou seja, aproveitamento indevido de crédito, nos exatos termos do inciso XIII do art. 55 da Lei nº 6763/75 (por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a).

Com a alteração promovida pelo Fisco, a exigência como está posta na última alteração do crédito tributário (fls. 338/347) se refere ao disposto no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6763/75, demonstrando a confusão entre a norma aplicável e a apuração da penalidade no Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda assim, mostra-se equivocada a apuração, porquanto toma como base o resultado do ICMS na Recomposição da Conta Gráfica, e não o valor do imposto efetivamente estornado (R\$ 853.186,30 x R\$ 893.934,44).

Mas, ainda que os erros cometidos na apuração da multa isolada sejam favoráveis à Impugnante em termos de valores, não o é no tocante à correta capitulação da penalidade devida e escorreita.

Por outro lado, acompanhando o raciocínio anterior utilizado pela Assessoria do CC/MG, não sendo possível exigir o valor da obrigação principal, não há como apurar o resultado da obrigação acessória.

Assim, devem ser canceladas as exigências fiscais em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de cerceamento do direito de defesa. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso (Relator) e Fernando Luiz Saldanha, que o julgavam parcialmente procedente nos termos da reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco às fls.340/347 e, ainda, para excluir a multa isolada aplicada. Designado relator o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Marisa Batista dos Reis e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 05 de fevereiro de 2013.

André Barros de Moura
Presidente

Sauro Henrique de Almeida
Relator designado

M/T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.957/13/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000164132-27	
Impugnação:	40.010129422-35	
Impugnante:	Rima Industrial S/A	
	IE: 127159937.05-93	
Proc. S. Passivo:	Max Lansky/Outro(s)	
Origem:	DF/Montes Claros	

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, 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.

Trata-se de discordância quanto à exclusão do ICMS e da multa de revalidação exigidos pelo Fisco.

A decisão desta 2ª Câmara, pelo voto de qualidade, segue o entendimento esposto no parecer da Assessoria de fls. 414/444 no seguinte sentido:

a) o Fisco não teria observado a forma de cálculo do estorno definida na Consulta de Contribuinte nº 250/2011, da qual a Autuada é a consulente; e

b) teria promovido uma mudança de critério jurídico no curso do PTA, ao originalmente adotar uma metodologia de cálculo do estorno de crédito devido e posteriormente alterá-la.

Inicialmente, cabe esclarecer que o Fisco, originalmente, calculou o percentual de estorno de crédito a partir da proporção entre as saídas com não incidência da energia elétrica comercializada no Mercado de Curto Prazo (MCP) no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) e o total das saídas não tributadas no correspondente período.

Saliente-se que essa metodologia afigurava-se imprecisa, pois a proporção que seguisse o critério das saídas deveria ser sobre a totalidade delas e não sobre apenas as não tributadas.

Posteriormente, o Fisco fez por bem alterar essa metodologia de cálculo para apurar o percentual de estorno a partir da proporção entre as saídas com não incidência da energia elétrica comercializada na CCEE e as entradas de energia elétrica.

Por sua vez, a Consulta de Contribuinte nº 250/2011 adotou a metodologia de cálculo em que a apuração do percentual de estorno seria a partir da proporção entre as saídas com não incidência da energia elétrica comercializada na CCEE e as saídas totais realizadas pelo contribuinte no correspondente período.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A partir dessa divergência, tem-se o primeiro argumento da decisão desta 2ª Câmara para exclusão das exigências do item 1 do Auto de Infração, qual seja, a não observância pelo Fisco da metodologia de cálculo do estorno de crédito adotada pela consulta de contribuinte referida.

No entanto, cabe esclarecer que o início da ação fiscal, que culminou no lançamento ora tratado, foi formalizado em 18 de dezembro de 2009, conforme fls. 2/3, e o PTA nº 16.000375346-68 relativo à Consulta de Contribuinte nº 250/2011 foi formado em 29 de julho de 2010, conforme tela a seguir reproduzida do sistema de informações da Secretaria de Estado de Fazenda (SICAF):

```
TECLE <PF6> PARA CONSULTAR DADOS COMPLEMENTARES
NFGAU470          S I C A F          SEF/MG
VFGAU470          Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais 08.02.2013
M668961          Consulta a um PTA Especifico          09:33

Numero do PTA.: 16.000375346.68      Numero Antigo: . . . .
Tipo de PTA....: CO-CONSULTA
Interessado....: RIMA INDUSTRIAL S/A
Identificacao..: I.E. 062159937.01-57      CGC-MF: 18279158/0004-50

Data Formacao..: 29.07.2010
Data Inclusao..: 29.07.2010 as 15:56
Resp.Inclusao..: M669114
Data Emissao AI:          as
Resp.Emissao AI:
Data Cancel...:
Unidade Formadora.: 13.062.310
Localizacao do PTA: 13.062.161      Data Receb.da GRPTA...: 31.01.2012
Motivo de Tramitacao: PA          Tramitacao Prioritaria: NAO
Fase Atual: AR - ARQUIVADO          Situacao:
```

Assim, infere-se que a protocolização da referida consulta formal à Superintendência de Tributação (SUTRI) foi realizada posteriormente ao início da ação fiscal e à própria intimação do presente Auto de Infração dela decorrente, que ocorreu em 25 de março de 2010 (fl. 45), o que determina que sobre esta ação fiscal, já inclusive concluída antes da protocolização da consulta, não se aplica os seus efeitos, conforme expressamente previsto no inciso IV do art. 43 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 43. O disposto nos arts. 41 e 42 não se aplica à consulta:

(...)

IV - após o início de ação fiscal relacionada com o seu objeto;

Pelo exposto, ao lançamento ora analisado não pode ser oposta consulta de contribuinte protocolizada posteriormente ao início da presente ação fiscal e à própria intimação do Auto de Infração dela decorrente.

Saliente-se que a partir da Consulta de Contribuinte nº 250/2011 devem ser observados tanto pelo Fisco quanto pela Consulente a metodologia para apuração do estorno devido nela esposada, tendo em vista o disposto no art. 45 do RPTA:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 45. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação.

A segunda linha de argumentação da decisão desta 2ª Câmara, consubstanciada no acórdão em epígrafe, para excluir as exigências relativas ao estorno de crédito é a de que o Fisco teria promovido uma mudança de critério jurídico no curso do PTA em comento, o que estaria vedado, consoante art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Não obstante a possibilidade de discussão se a mera alteração de uma metodologia de cálculo do estorno de crédito implica ou não em uma modificação de critério jurídico, o presente voto buscará analisar o disposto no art. 146 retro transcrito.

Ao dispor acerca da introdução de uma modificação de um critério jurídico a ser adotado no exercício do lançamento, o mencionado artigo pressupõe a existência de um critério jurídico prévio já consolidado, o qual é tomado como referência.

O que prevê o art. 146 do CTN é que se adotado num lançamento já integralmente aperfeiçoado no âmbito administrativo um determinado critério jurídico, este deve ser tomado como referência para os próximos lançamentos, em relação a um mesmo sujeito passivo.

Assim, havendo a introdução de uma modificação, por meio de normas (instrução normativa, portaria, resolução, etc.) ou consultas formais, desse critério jurídico consolidado, essa mudança somente poderá ser adotada sobre os fatos geradores ocorridos a partir de sua introdução.

Desse modo, as alterações ocorridas no curso de um PTA não caracterizam mudança de critério jurídico, tendo em vista que o objeto da alteração foi formulado no mesmo PTA, não se referindo, portanto, a um critério jurídico previamente consolidado.

O que houve no presente lançamento foram reformulações do crédito tributário, dentre elas a decorrente da alteração da forma de cálculo do estorno referido, em consequência da instauração do contencioso administrativo fiscal pela apresentação da Impugnação de fls. 50/79, procedimento este expressamente autorizado pelo inciso I do art. 145 do CTN, conforme se segue:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. (destacou-se)

Pelo exposto, é possível ao Fisco alterar o crédito tributário no bojo do contencioso administrativo fiscal, desde que garantido ao contribuinte o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Saliente-se que alterações que caracterizam a promoção de um novo lançamento, o que não é o caso dos autos, quais sejam, mudança do objeto da acusação fiscal e/ou do sujeito passivo, somente podem ser concretizadas se não encerrado o prazo decadencial previsto na legislação tributária.

No caso em comento, como já dito, o Fisco apenas alterou o valor das exigências lançadas, devendo ser objeto de análise deste Conselho se a metodologia de cálculo de tais valores foi razoável e proporcional, em vista do disposto na legislação tributária.

Para tanto, é necessário explanar sobre a metodologia adotada pelo Fisco para o cálculo do valor do estorno de crédito devido.

Conforme valores estornados constantes das planilhas de fls. 343/344, o Fisco com base nas informações da CCEE de fls. 30/43, 350/363 e nas DAPIs transmitidas pela Autuada de fls. 16/18, calculou, inicialmente, o valor da comercialização de energia elétrica na CCEE proporcional ao consumo do estabelecimento autuado frente aos demais do mesmo contribuinte, por período da emissão da pré-fatura, conforme coluna "TT SAÍDAS EE SEM TRIBUTAÇÃO" da planilha de fl. 343.

Posteriormente, o Fisco agregou sobre esses valores a quantia do próprio imposto "por dentro" (alíquota de 18%), para equiparar os preços das operações de saída com as operações de entrada de energia elétrica no estabelecimento, conforme abaixo:

PERÍODO DA EMISSÃO DA PRÉ-FATURA	TT POR UNID DO AG	VALOR COM IMPOSTO POR DENTRO
mai-05	2.458,50	2.998,17
jun-05	5.976,99	7.289,01
fev-06	2.629,17	3.206,30
set-06	71.261,24	86.903,95
out-06	91.570,77	111.671,67
jan-07	5.712,24	6.966,15
abr-07	79.604,32	97.078,44
mai-07	176.132,08	214.795,22
jun-07	366.084,63	446.444,67
jul-07	454.581,20	554.367,32

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

set-07	540.603,35	659.272,38
out-07	1.053.259,63	1.284.462,96
nov-07	1.090.071,76	1.329.355,80
dez-07	133.397,12	162.679,41
TOTAL	4.073.343,00	4.967.491,46

A partir daí, calculou-se a proporção dos valores totais das saídas com os valores totais das operações de entrada de energia elétrica, tomando como referência o mês da disponibilização da energia elétrica na CCEE, pois a emissão da pré-fatura ocorre posteriormente ao período da real disponibilização.

Então, a proporção encontrada foi aplicada sobre o crédito de energia elétrica apropriado no período, sendo o resultado o valor do crédito que foi estornado, conforme tabela a seguir:

A	B	C	D	E	F
MÊS DA OPERAÇÃO	TT ENTRADAS ENER. ELÉT. TRIBUTADAS (DAPI)	ICMS CREDITADO (DAPI)	VALOR CCEE COM IMPOSTO POR DENTRO	PROPORÇÃO SAÍDAS/ENTRADAS (Coluna D / Coluna B)	ICMS A ESTORNAR (Coluna E x Coluna C)
mar-05	2.047.525,55	222.184,08	2.998,17	0,001464	325,34
abr-05	1.646.264,30	296.327,57	7.289,01	0,004428	1.312,02
dez-05	748.719,76	134.769,56	3.206,30	0,004282	577,13
jul-06	709.182,74	127.652,89	86.903,95	0,122541	15.642,71
ago-06	633.680,92	114.062,57	111.671,67	0,176227	20.100,90
nov-06	480.512,52	86.492,25	6.966,15	0,014497	1.253,91
fev-07	774.402,07	139.392,37	97.078,44	0,125359	17.474,12
mar-07	817.395,83	147.131,25	214.795,22	0,262780	38.663,14
abr-07	753.276,56	135.590,29	446.444,67	0,592670	80.360,34
mai-07	1.307.080,02	235.274,40	554.367,32	0,424127	99.786,12
jul-07	1.516.354,79	272.943,86	659.272,38	0,434774	118.669,03
ago-07	1.539.695,79	277.145,24	1.284.462,96	0,834232	231.203,33
set-07	1.334.635,85	240.234,45	1.329.355,80	0,996044	239.284,04
out-07	1.443.389,96	259.810,19	162.679,41	0,112706	29.282,29
TOTAL	15.752.116,66	2.689.010,97	4.967.491,46		893.934,43

Saliente-se que na coluna "F" da planilha de fl. 343 foi calculada a proporção do valor da CCEE sem a agregação do valor do ICMS por dentro sobre as entradas, mas no cálculo efetivo do estorno essa proporção foi feita com base no valor com o imposto incluído, conforme tabela acima, de modo a equiparar os valores de saída com os de entrada.

Ressalte-se que essa agregação está correta, pois torna mais precisa a comparação dos volumes da saída da energia elétrica com os das entradas, por meio da equiparação dos preços, tendo em vista que nos valores das entradas o imposto já está agregado, e nos das saídas informados pela CCEE não.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescente-se, ainda, que a utilização pelo Fisco dos dados dos valores totais das operações de entrada de energia elétrica e do ICMS creditado relativos ao mês da real disponibilização da energia elétrica na CCEE encontra fundamento no fato de ser este o mesmo período da entrada da energia elétrica e da consequente escrituração do crédito, consoante § 2º do art. 71 do RICMS/02:

Art. 71 (...)

§ 2º O valor escriturado para o abatimento sob a forma de crédito será sempre estornado quando o aproveitamento permitido na data da aquisição ou do recebimento de mercadoria ou bem, ou da utilização de serviço, tornar-se total ou parcialmente indevido por força de modificação das circunstâncias ou das condições anteriores, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento. (destacou-se)

Portanto, não se deve confundir o mês tomado como referência para o cálculo do valor do estorno, com o período que a legislação tributária (Convênio ICMS nº 06/2004 e 15/2007) determina a emissão da nota fiscal de saída com não incidência da energia elétrica (mesmo período da liquidação no MCP da CCEE – mês da emissão da pré-fatura) e o próprio procedimento de estorno do crédito indevidamente apropriado, que é o mesmo período da emissão da referida nota fiscal de saída, consoante art. 74 do RICMS, na redação vigente à época:

Art. 74. Nas hipóteses do inciso I do caput e dos §§ 4º e 6º, todos do artigo 71 deste Regulamento, o estorno deverá ser efetuado no mesmo período da saída da mercadoria ou do bem.

No tocante à metodologia de cálculo adotada pelo Fisco, contrapondo os valores relativos totais das saídas de energia com não incidência do ICMS com os das entradas, para fins de determinar o percentual de crédito a ser estornado, verifica-se que tal apuração demonstra-se lógica, razoável e proporcional.

Isso porque tratando-se de uma mesma mercadoria (energia elétrica) que, para fins da legislação do ICMS, entra e sai simbolicamente do estabelecimento, a apuração efetuada pelo Fisco afigura-se mais fidedigna, pois toma os valores plenamente equiparáveis da mesma mercadoria que entrou com incidência e saiu sem incidência do imposto, sem “misturá-la” com outros produtos, como seria o caso da metodologia que prescreve que a proporção deve ser feita entre o valor total da saída de energia com não incidência e o valor total de todas as saídas de mercadorias promovidas pelo estabelecimento.

Essa metodologia que toma como referência os valores totais das saídas tem melhor aplicação sobre estabelecimentos industriais nos quais se busca o estorno de crédito dos diversos insumos utilizados na industrialização de um produto acabado, cuja saída se deu com não incidência do ICMS.

O caso dos autos, contudo, versa sobre estorno de crédito relativo à entrada da mesma mercadoria cuja saída se deu sem incidência do imposto, o que demonstra a correção do cálculo elaborado pelo Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à multa isolada aplicada, seguindo a decisão desta 2ª Câmara, entendo que também deve ser excluída, pois o Fisco, ao aplicá-la, não preservou a precisão e clareza imprescindível para sua exigência.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares, e, no mérito, julgo parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco às fls. 340/347 e, ainda, para excluir a multa isolada aplicada.

Sala das Sessões, 05 de fevereiro de 2013.

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Conselheiro**

CC/MIG