

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.958/13/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000164131-46  
Impugnação: 40.010129455-36  
Impugnante: Rima Industrial S/A  
IE: 708159937.00-78  
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 de aproveitamento indevido de crédito de ICMS, em decorrência de posição credora nas operações com energia elétrica realizadas no mercado de curto prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, resultando em saídas de energia elétrica sem a tributação do imposto, nos termos do Convênio ICMS 15/07 e art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea "b" da mencionada lei. 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. Exigências canceladas.

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA - AQUISIÇÃO NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (CCEE).** Constatado que a Autuada não recolheu o ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica correspondente às operações realizadas no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) nos termos do art. 53-F, § 4º e art. 53-G, Anexo IX do RICMS/02. Correta a inclusão do próprio imposto e da inadimplência na base de cálculo do ICMS, nos termos da legislação aplicável, hipótese em ficam mantidas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, deve ser excluída a parcela da multa de mora na composição do ICMS devido pela aquisição de energia elétrica, com a consequente adequação da respectiva multa de revalidação.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL DE ENTRADA - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatou-se falta de emissão de notas fiscais de entrada correspondentes às operações de aquisição de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE. Infração caracterizada nos termos do art. 53-F, inciso II, Anexo IX do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVIII da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. 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 das seguintes irregularidades:

a) falta de emissão de notas fiscais na saída de energia elétrica comercializada no mercado de curto prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE;

b) 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.

c) falta recolhimento de ICMS e emissão de notas fiscais na entrada de energia elétrica comercializada no mercado de curto prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE;

d) falta de pagamento de multa de mora e recolhimento a menor de ICMS na denúncia espontânea apresentada em decorrência de aquisição de energia elétrica negociada na CCEE.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e as Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos II, alínea “b”, XIII, alínea “b” e XXVIII, da mencionada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 85/114, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 151/156.

A Assessoria do CC/MG solicita diligências às fls. 158/159, que resulta na manifestação do Fisco às fls. 160/164 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. 165/176 dos autos).

Em trabalho de saneamento do processo, apurou o Fisco novos equívocos no lançamento tributário, o que o levou a promover a segunda alteração do crédito tributário, conforme documentos de fls. 184/195.

Devidamente intimada, a Autuada comparece às fls. 205/242, reitera as suas argumentações iniciais e junta os documentos de fls. 245/353.

O Fisco manifesta-se às fls. 359/361, pedindo pela aprovação do lançamento.

A Assessoria do CC/MG determina a realização de nova diligência (fls. 365/366), que resulta na manifestação do Fisco (fls. 373) e em outra alteração do crédito tributário (fls. 374/383), com a juntada dos documentos de fls. 384/423.

Devidamente intimada (fls. 424), a Impugnante adita a Impugnação (fls. 431/467), enquanto o Fisco se manifesta às fls. 480/489.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em mais uma diligência (fls. 492), a Assessoria Fiscal do CC/MG determina o encaminhamento de cópia do documento de fls. 387/388 para a Impugnante, devidamente assinado pelos autores do feito fiscal, e reabertura de prazo de 30 (trinta) dias para que a Autuada, querendo, adote os procedimentos previstos no art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN.

A diligência foi cumprida pelo Fisco conforme documentos de fls. 494/496.

Em nova diligência (fls. 504), a Assessoria do CC/MG retorna os autos ao Fisco para intimação da Impugnante, providência essa cumprida às fls. 507.

A Impugnante retorna aos autos, quando reconhece ter recebido a cópia do despacho vinculado à “consulta” formulada à Administração Fazendária de Montes Claros.

Às fls. 518/520, o Fisco pede pela aprovação do lançamento no estado em que se encontra.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 523/557, opina pela procedência parcial 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 cerceamento 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. 105 e 234).

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Exige-se, também, a parcela de ICMS incidente da aquisição de energia elétrica nas operações com a CCEE, inclusive a diferença de imposto e multa de mora em face de denúncia espontânea apresentada pela Autuada.

Exige-se, ainda, a penalidade isolada pela falta de emissão de nota fiscal na aquisição de energia elétrica.

Preliminarmente, 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 de saída de energia elétrica, muito embora permaneça o texto no Relatório Fiscal de fls. 374/376, 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 o despacho prolatado pelo Fisco foi encaminhado à Impugnante, 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. 494 e 507), 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. 509/512).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, o apontamento da Autuada, no sentido de que o documento se refere a uma comunicação interna e de que não se está diante de uma comunicação formal não prevalece, uma vez que não existe forma determinada por lei para responder aos questionamentos da Impugnante, ainda mais quando se percebe que o expediente apresentado não equivale a uma consulta dirigida à Superintendência de Tributação – SUTRI.

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 “8” e “9” da diligência de fls. 365/366.

Ao analisar a peça de defesa, a Assessoria verificou a discussão lançada pela Impugnante (fls. 231) quanto ao valor do crédito adotado pelo Fisco nos meses de julho e agosto de 2006 e fevereiro, março, abril e maio de 2007, sendo este o motivo dos mencionados itens da diligência.

Assim, com a retificação do crédito tributário de fls. 374/383, o Fisco passa a adotar os valores de crédito lançados no livro fiscal, apontados pela Impugnante, conforme planilha de fls. 378 dos autos.

Após a alteração, a Impugnante não retoma o tema no aditamento seguinte (fls. 431/467), pois ao discorrer no item “III.3.4” (fls. 454), aborda apenas o erro na apuração da repartição da energia entre os estabelecimentos da Autuada.

Como visto, trata-se o presente lançamento de 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.

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;

(...)

§ 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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" (MCSD) 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 MCSD;

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

§ 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 MCS D", conforme o caso;

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

§ 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:

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;



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 assim 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.

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nessa 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.

Desta forma, 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 os valores financeiros correspondentes à pessoa jurídica como um todo, independentemente 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 esses 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, às 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 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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, conseqüentemente, o Agente terá os mesmos prazos citados acima para tentar negociar essas sobras de energia.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Ilustrado Conselheiro José Eymard Costa, relator para o 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, hão 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 saída 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 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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vez que o Estado de destino receberá o imposto integral, sem a aplicação da não-cumulatividade.

Entretanto, 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 do processado nestes autos.

Com efeito, não restam dúvidas em relação às posições credora e devedora da Autuada na CCEE, conforme o período, o que lhe confere a obrigação de emitir notas fiscais de saída e de entrada de energia elétrica.

Contra a posição credora identificada pelo Fisco, insurge a Impugnante em relação ao cálculo elaborado, indicando novos valores por ela apurados.

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. 259/273), concluindo pela inexistência de posição credora em determinados meses ou valores divergentes nos demais.

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, em diligência realizada, a Assessoria do CC/MG determinou ao Fisco (fls. 365) a juntada de cópia de todos os documentos comprobatórios de tais índices, resultando na anexação dos documentos de fls. 389/423.

Assim, 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 à 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, por ter arredondado os índices do ponto de consumo, conforme se verifica quando confrontado o campo “PARTICIPAÇÃO” da mencionada planilha com os documentos de fls. 392/423.

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 maio de 2005; outubro de 2006; abril, setembro e outubro de 2007.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A diferença mais significativa está no mês de outubro de 2006, porquanto o Fisco adotou o índice de 46% (quarenta e seis por cento), enquanto o documento da CCEE registrou o percentual de 44% (quarenta e quatro por cento) (fls. 409).

A planilha de fls. 11 foi alterada pela planilha de fls. 377, quando parte dos erros foi corrigida. Permanece, ainda, o equívoco no mês de outubro de 2006 - 45,62% (quarenta e cinco vírgula sessenta e dois por cento) do Fisco contra 44% (quarenta e quatro por cento) da planilha de fls. 409.

Registre-se que não foram anexados os comprovantes dos meses de maio a agosto de 2007.

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\$ 686.479,84 (seiscentos e oitenta e seis mil quatrocentos e setenta e nove reais e oitenta e quatro centavos).

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 A ESTORNAR", a Assessoria do CC/MG expediu a diligência de fls. 158/159, 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. 171/172, alterando a forma de apuração do estorno do crédito, elevando o valor estornado de R\$ 686.479,84 (seiscentos e oitenta e seis mil quatrocentos e setenta e nove reais e oitenta e quatro centavos) para R\$ 1.237.215,38 (um milhão duzentos e trinta e sete mil duzentos e quinze reais e trinta e oito centavos).

Segundo o Fisco, a nova coluna "F", que cuida do percentual de estorno do crédito decorre da seguinte proporção (fls. 172):

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

Posteriormente, em nova reformulação, o Fisco elabora as planilhas de fls. 191/193, sendo que nestas, o valor do estorno é de R\$ 1.013.453,71 (um milhão treze mil quatrocentos e cinquenta e três reais e setenta e um centavos).

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

Concordando com o destaque da Defesa, ou seja, de que o Fisco não justifica de forma clara 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 de energia elétrica em relação às entradas totais 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. 171, 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 o ICMS creditado são divergentes, o que leva à conclusão de que, na primeira etapa, foram lançados os valores registrados no mês de contabilização da “Pré-Fatura”, enquanto no segundo cálculo os valores relativos ao chamado mês da operação.

Note-se que o chamado “MÊS DA OPERAÇÃO”, antecipa em dois meses os dados utilizados pelo Fisco, em relação ao mês das “Pré-faturas”.

Conforme informações trazidas às fls. 160/161, sustenta o Fisco que a emissão da nota fiscal de saída deve ocorrer no mês da liquidação, com o respectivo estorno do crédito (pré-fatura), mas a base a ser utilizada para o estorno deve ser o crédito apropriado no mês de disponibilização da energia elétrica, ou seja, 2 (dois) períodos anteriores.

Na mesma peça, explica o Fisco que o estorno do crédito deve levar em conta:

- 1 – O valor da nota de liquidação/Pré-fatura;
- 2 – O valor total das entradas de energia elétrica objeto das operações junto a CCEE;
- 3 – O crédito total de ICMS destas notas fiscais.

Na última alteração do crédito tributário (planilha de fls. 378/379), o Fisco corrige os valores de ICMS creditados, atendendo à reclamação da Defesa e diligência da Assessoria do CC/MG.

Quanto aos critérios adotados pelo Fisco para apuração do estorno o trabalho 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, ao responder os pontos da diligência de fls. 158/159, 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, quer na primeira forma, quer na última alteração do crédito tributário, 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.

Noutro giro, reclama a Autuada da base de cálculo apurada pelo Fisco, elaborando as planilhas de fls. 274/277, na qual demonstra a diferença entre a “Pré-Fatura” e o valor efetivamente recebido.

Pelo que se observa na planilha inicial, foram agregados aos valores das “Pré-Faturas” pequenas parcelas a título de juros e multa, conforme se comprova pelos documentos de fls. 42/77. Como exemplo, o mês de junho de 2005, quando se agregou ao valor da energia elétrica, as parcelas de juros, multas e inadimplência.

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”.

Ao retificar o lançamento, por ocasião da elaboração da planilha de fls. 377, o Fisco altera o seu procedimento, passando a adotar exclusivamente os valores relativos a energia elétrica.

Outra questão a merecer uma análise mais aprofundada é a alteração dos períodos adotados para o cálculo do estorno. Como visto anteriormente, na peça inicial

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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”, que antecede em dois meses àqueles das “Pré-Faturas”.

Essa 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 171 e 192.

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 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, entende-se que 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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 (fls. 380/381) limita-se a utilizar a data da “Pré-fatura”, abandonando o critério observado na posição credora (saídas de energia).

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.

No caso dos autos, a intimação da mudança de critério para apuração do estorno do crédito somente ocorreu em 11/02/11 (data da intimação – fls. 182), razão pela qual não se pode alterar o crédito em relação aos meses de maio e junho de 2005, por força do que dispõe o art. 173, inciso I do CTN.

Assim, pela análise dos autos, constata-se que o critério para apuração da proporcionalidade para estorno dos créditos deve levar em consideração as saídas totais do estabelecimento, inclusive aquelas destinadas à exportação, frente às saídas não tributadas de energia elétrica.

Nesta linha, as duas formas observadas pelo Fisco estão incorretas e não representam a proporcionalidade prevista na legislação.

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 à Multa Isolada exigida pelo Fisco, aponta a Impugnante eventual abusividade e efeito confiscatório 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 aproveitamento de crédito e entrada de energia elétrica.

No caso do estorno de crédito, analisando a última alteração do crédito tributário (fls. 375), constata-se que o Fisco imputa a penalidade prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, da Lei nº 6763/75.

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;

(...)

O cálculo da multa isolada se mostrava incorreto desde o início do lançamento, não obstante as solicitações da Assessoria do CC/MG para que o Fisco realizasse a correção, que não foi efetuada.

Por ocasião da diligência de fls. 365/366, a Assessoria questionou o Fisco sobre a impropriedade do cálculo da mencionada penalidade (itens 2, 3 e 4).

Mas, mesmo diante da indagação, o Fisco permaneceu exigindo a penalidade em relação ao valor do ICMS estornado.

Destaca-se que 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.

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 (por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a).

De forma diversa, no entanto, a exigência como está posta na última alteração do crédito tributário (fls. 374/383) 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.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, acompanhando o raciocínio anterior da Assessoria, não sendo possível exigir o valor da obrigação principal, não há como apurar o resultado da obrigação acessória.

Diante do exposto, cancelam-se as exigências relativas ao estorno de crédito de ICMS.

Exige o Fisco, ainda, o imposto devido em decorrência da aquisição de energia elétrica, por força da posição devedora observada em determinados períodos, lançados na planilha de fls. 14/15 e retificada às fls. 380/381.

A fundamentação para a exigência do imposto é a mesma decorrente da análise da saída de energia elétrica, e a ela se deve reportar.

Como destacado alhures, o Fisco adota o mês de emissão da “Pré-fatura” para exigência do imposto e a respectiva multa isolada pela falta da nota fiscal de entrada.

A Impugnante destaca que o Fisco não demonstrou a origem das exigências, não sendo possível conhecer os valores exatos da cobrança; as parcelas de juros; as competências e a eventual consideração da denúncia espontânea.

Destaca, ainda, a Defesa, que não foi possível entender o cálculo da multa isolada, porquanto a base de cálculo demonstrada não confere com o montante de aquisição de energia elétrica.

Ao analisar a planilha, também não encontra correspondência entre os valores relacionados pelo Fisco e as exigências apuradas, quer de ICMS, quer de multa isolada.

Em decorrência da dificuldade exposta, foi feita a diligência de fls. 365/366, solicitando esclarecimentos sobre a apuração do crédito tributário.

Com a nova reformulação do crédito tributário e a elaboração da planilha de fls. 380/381, os erros anteriores foram corrigidos, com a modificação dos totalizadores e novo cálculo da multa isolada, que se mostrava equivocado.

No tocante à mencionada planilha, e em relação à anterior, o Fisco ajustou os valores relativos ao total da “Pré-fatura”, excluindo as parcelas indevidas, e alterando os percentuais de rateio, conforme planilhas expedidas pela CCEE.

Quanto ao mês de março de 2005, o Fisco adotou o percentual de 46,27% (quarenta e seis vírgula vinte e sete por cento), não obstante a planilha da CCEE registre o percentual de 92,46% (noventa e dois vírgula quarenta e seis por cento) (fls. 390).

O mencionado percentual revela-se equivocado, no entanto, uma vez que a soma dos três índices ultrapassa o percentual de 100% (cem por cento).

Muito embora não exista a origem do percentual adotado pelo Fisco, o mesmo está próximo da média dos demais períodos.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumpra registrar que, após identificar a parcela de energia referente à unidade autuada (coluna “B” da planilha), o Fisco incorporou ao valor o ICMS por dentro, nos termos da legislação que rege a espécie.

Para apurar o valor final do ICMS devido, o Fisco calculou a multa de mora devida por ocasião do recolhimento de parte dos valores mediante denúncia espontânea, conforme planilha de fls. 16 dos autos.

Em seguida, adicionou ao valor do ICMS devido pela entrada de energia elétrica, os valores da multa de mora, deduzindo, logo após, os valores quitados mediante denúncia espontânea.

Os valores podem ser demonstrados da seguinte forma:

- Entrada de energia – R\$ 659.131,73
- Base de cálculo com ICMS por dentro – R\$ 803.819,18;
- ICMS devido (18%) – R\$ 144.687,45;
- (+) Multa de mora – R\$ 4.867,21
- (-) Denúncia espontânea – R\$ 40.560,05
- Saldo apurado – R\$ 108.993,92. (Existe um erro de R\$ 0,69, favorável à Impugnante).

Conforme consta no relatório de fls. 375, o Fisco está exigindo em duplicidade a parcela relativa à multa de mora não recolhida por ocasião da denúncia espontânea, sendo uma parcela de R\$ 4.867,21 (quatro mil oitocentos e sessenta e sete reais e vinte um centavos), destacada no relatório fiscal, e o mesmo montante agregado ao valor do ICMS.

Ao elaborar o Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 383), no entanto, o Fisco abandonou a cobrança da parcela individualizada da multa de mora (R\$ 4.867,21), uma vez que o crédito foi totalizado da seguinte forma:

- Estorno de crédito – R\$ 1.010.838,54
- Entrada de energia – R\$ 108.993,92
- Total – R\$ 1.119.832,44

Note-se que, na reformulação anterior (fls. 188/195) a parcela estava incorporada ao total do crédito tributário.

Mas, independentemente disso, entende-se que a parcela de multa de mora não pode ser agregada ao ICMS, porquanto tratar-se este de tributo, enquanto a mora equivale a um acréscimo pecuniário.

Além do mais, ao incluir a parcela de multa de mora no ICMS, o Fisco promove a cobrança de multa de revalidação sobre a multa de mora, exigência essa que não encontra respaldo na legislação tributária. Com efeito, a multa de revalidação somente incide sobre o tributo não pago, não sendo exigível sobre outra penalidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe destacar que neste caso, caberia ao Fisco, exigir a diferença de multa de mora em PTA distinto, o que não lhe é mais possível por força da decadência.

A penalidade devida neste caso é aquela prevista no § 1º do art. 56 da Lei nº 6763/75, que assim dispõe:

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

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e acessórios, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa será de:

(...)

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I, ocorrendo o pagamento espontâneo apenas do tributo, a multa será exigida em dobro, quando houver ação fiscal.

(...)

Para o cálculo da Multa Isolada, nesta planilha o Fisco adotou corretamente a base de cálculo equivalente ao valor da energia elétrica, corrigindo os cálculos anteriores.

Na oportunidade, o Fisco altera a capitulação da Multa Isolada, passando a registrar o art. 55, inciso XXVIII da Lei nº 6763/75, com a seguinte redação:

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.

(...)

Não obstante a alteração no curso do processo, o dispositivo anterior (art. 55, inciso II, alínea “b” da Lei nº 6763/75) se referia à mesma acusação fiscal, ou seja, falta de emissão da nota fiscal de entrada de mercadoria.

Aplica-se ao caso, portanto, a hipótese prevista no art. 92 do RPTA, pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Nesta linha, exclui-se a rubrica relativa a multa de mora, aprovando-se as demais parcelas devidas pela aquisição de energia elétrica nas operações com a CCEE.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, e ainda excluir: a) em relação aos itens 2,3 e 4 do Auto de Infração de fls. 185/186 as exigências relativas ao estorno de crédito de ICMS; b) a parcela de multa de mora, na composição do ICMS devido pela aquisição de energia elétrica, com a consequente adequação da respectiva multa de revalidação, de acordo com o parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, 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. 373/383 e, ainda, para: a) em relação ao item 1 do mesmo Auto de Infração, excluir a multa isolada aplicada; b) adicionalmente à decisão majoritária, em relação aos itens 2,3 e 4 do Auto de Infração, na apuração da base de cálculo da multa isolada, incluir no valor da operação referente à coluna "B" da planilha de fls. 380/381, a quantia do próprio imposto (por dentro) e, em seguida, abater os valores relativos às notas fiscais de entrada emitidas por ocasião da denúncia espontânea (fls. 124/143), conforme coluna "C" da planilha de fl. 16. 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 Fernando Luiz Saldanha e Ricardo Wagner Lucas Cardoso.

**Sala das Sessões, 05 de fevereiro de 2013.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Relator designado**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão:	19.958/13/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000164131-46	
Impugnação:	40.010129455-36	
Impugnante:	Rima Industrial S/A	
	IE: 708159937.00-78	
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 aos seguintes pontos da decisão desta 2ª Câmara, tomada pelo voto de qualidade:

1º) exclusão do ICMS e da multa de revalidação exigidos em relação à infração relativa à falta de estorno de crédito (item 1 do Auto de Infração de fls. 185/186);

2º) manutenção integral do valor da multa isolada do inciso XXVIII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 aplicada em razão da infração dos itens 2, 3 e 4 do Auto de Infração de fls. 185/186.

**1. Da exclusão do ICMS e da multa de revalidação exigidos em relação à infração relativa à falta de estorno de crédito (item 1 do Auto de Infração de fls. 185/186)**

A decisão desta 2ª Câmara, pelo voto de qualidade, segue o entendimento esposado no parecer da Assessoria de fls. 523/557 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 5 de janeiro de 2010, conforme fl. 2, 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 31 de março de 2010 (fl. 6), 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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 analisará 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, as alterações ocorridas no curso de um mesmo PTA não caracterizam mudança de critério jurídico, tendo em vista que o objeto da alteração foi formulado no próprio 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. 85/114, 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:

**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. 377/378, o Fisco com base nas informações da CCEE de fls. 42/77 e 389/423 e nas DAPIs transmitidas pela Autuada de fls. 36/38, 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 POR UNID DO AG." da planilha de fl. 377:

PERÍODO DA EMISSÃO DA PRÉ-FATURA	TT POR UNID DO AG.
mai-05	3.571,77
jun-05	8.543,57
fev-06	4.492,97

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

set-06	98.055,63
out-06	134.315,28
jan-07	8.452,84
abr-07	117.608,43
mai-07	287.232,94
jun-07	517.363,04
jul-07	661.798,44
set-07	830.822,38
out-07	1.485.085,34
nov-07	1.150.563,98
dez-07	307.862,91

Saliente-se que neste PTA específico, o Fisco não agregou sobre esses valores a quantia do próprio imposto “por dentro” (alíquota de 18%), de modo a equiparar os preços das operações de saída com as operações de entrada de energia elétrica no estabelecimento, o que beneficiou a Autuada, tendo em vista que o resultado foi uma apuração menor do valor do estorno devido.

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)	TT POR UNID DO AG.	PROPORÇÃO SAÍDAS/ENTRADAS (Coluna D / Coluna B)	ICMS A ESTORNAR (Coluna E x Coluna C)
mar-05	2.992.528,14	538.655,06	3.571,77	0,001194	642,92
abr-05	2.859.612,06	514.730,17	8.543,57	0,002988	1.537,84
dez-05	1.829.518,15	329.313,27	4.492,97	0,002456	808,73
jul-06	2.296.328,13	413.339,06	98.055,63	0,042701	17.650,01
ago-06	2.300.474,19	414.085,35	134.315,28	0,058386	24.176,75
nov-06	2.003.043,83	360.547,89	8.452,84	0,004220	1.521,51
fev-07	1.092.650,73	196.677,13	117.608,43	0,107636	21.169,52
mar-07	1.379.652,60	248.337,47	287.232,94	0,208192	51.701,93
abr-07	1.057.516,96	190.353,05	517.363,04	0,489224	93.125,35
mai-07	1.832.735,30	329.892,36	661.798,44	0,361099	119.123,72
jul-07	2.236.186,89	402.513,64	830.822,38	0,371535	149.548,03
ago-07	2.279.819,96	410.367,60	1.485.085,34	0,651405	267.315,37
set-07	1.948.689,76	350.764,15	1.150.563,98	0,590430	207.101,51



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

out-07	2.137.015,44	384.662,78	307.862,91	0,144062	55.415,32
<b>TOTAL</b>	<b>28.245.772,14</b>	<b>5.084.238,98</b>	<b>5.615.769,52</b>		<b>1.010.838,51</b>

Saliente-se que os erros pontuais destacados ao longo deste processo foram corrigidos pelo Fisco na última reformulação efetuada, conforme atesta a Assessoria deste Conselho à fl. 549.

Acrescente-se que a Impugnante compreendeu bem os cálculos feitos, conforme se depreende do conteúdo de seu aditamento de fls. 431/467.

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.

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, em relação ao item 1 do Auto de Infração de fls. 185/186, mantenho as exigências do imposto e da respectiva multa de revalidação.

**2) Manutenção integral do valor da multa isolada do inciso XXVIII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 aplicada em razão da infração dos itens 2, 3 e 4 do Auto de Infração de fls. 185/186.**

Trata-se de discordância quanto à manutenção integral do valor da multa isolada do inciso XXVIII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, conforme se segue:

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.

Isso porque a Impugnante apresentou, antes da formalização do início da ação fiscal, conforme fls. 20/23, denúncia espontânea relativamente à infração de falta de emissão de notas fiscais de entrada de energia elétrica, devida em função da posição devedora no Mercado de Curto Prazo da CCEE, e do correspondente recolhimento do ICMS incidente nessas operações.

O Fisco, ao analisar tal denúncia e os recolhimentos efetuados, aferiu apuração a menor do imposto e a ausência do pagamento da multa de mora aplicável ao recolhimento espontâneo. A partir daí, recalculou o valor devido deduzindo o recolhido.

No entanto, conforme fls. 380/381, em relação à multa isolada, o Fisco utilizou como base de cálculo o valor total informado pela CCEE das operações sem deduzir os valores consignados nas notas fiscais de entrada, de fls. 124/143, emitidas por ocasião da denúncia espontânea.

Em razão disso, entendo que o Fisco, na apuração da base de cálculo da Multa Isolada do inciso XXVIII do art. 55 referido, inicialmente, deve agregar, ao valor total da coluna "B" da planilha de fls. 380/381, o valor do próprio imposto por dentro, e, posteriormente, abater do valor encontrado o valor total consignado nas notas fiscais

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de entrada emitidas por ocasião da denúncia espontânea (fls. 124/143), conforme coluna "C" da planilha de fl. 16.

Ressalte-se que este voto ratifica a decisão da 2ª Câmara quanto à exclusão da parcela da multa de mora.

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. 373/383 e, ainda, para em relação ao item 1 do Auto de Infração de fls. 185/186, excluir a multa isolada aplicada, e, em relação aos itens 2, 3 e 4 do Auto de Infração de fls. 185/186, excluir a parcela de multa de mora na composição do ICMS devido pela aquisição de energia elétrica, com adequação da respectiva multa de revalidação; e, na apuração da base de cálculo da multa isolada, calcular o valor da operação referente à coluna "B" da planilha de fls. 380/381, incluindo a quantia do próprio imposto (por dentro) e, em seguida, abater os valores relativos às notas fiscais de entrada emitidas por ocasião da denúncia espontânea (fls. 124/143), conforme coluna "C" da planilha de fl. 16.

**Sala das Sessões, 05 de fevereiro de 2013.**

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso**  
**Conselheiro**