

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.082/16/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000208654-39
Impugnação: 40.010135517-28, 40.010135518-09 (Coob.)
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda.
IE: 313616449.28-82
Praxair Holding Latinoamérica, Sl (Coob.)
CNPJ: 05.463225/0001-06
Proc. S. Passivo: Sérgio Introcaso Capanema Barbosa/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – ELEIÇÃO ERRÔNEA. Exclusão da Coobrigada Praxair Holding Latinoamerica, SL por não se encontrar nos autos elementos fático-jurídicos que justifiquem sua inclusão no polo passivo.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – Imputação fiscal de que a Contribuinte promoveu saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, o que foi apurado por meio de levantamento quantitativo de mercadorias, previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02. Exigências ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do citado diploma legal. No entanto, demonstrou-se correto o cumprimento das obrigações tributárias por parte da Autuada, em observância ao disposto nos arts. 53-E e 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 15/07. **Infração não caracterizada.**

Lançamento improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a saída de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal, baseada em levantamento quantitativo, no período de 01/07/08 a 31/12/09.

O Fisco afirma que a Autuada deixou de emitir documento fiscal de saída que acobertasse a parcela da energia elétrica adquirida, mas não utilizada, em relação à qual não se comprovou a comercialização por meio da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).

Exige-se o ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do citado diploma legal.

Inconformadas, Autuada e Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 573/600, acompanhada dos documentos de fls. 603/828, requerendo, ao final, a sua procedência, com o conseqüente cancelamento do Auto de Infração.

Em razão da Impugnação, o Fisco, por meio do Termo de Intimação nº 001/2014 (fls. 829/830), insta a Autuada a apresentar, para o período de julho de 2008 a dezembro de 2009, os seguintes documentos:

- relação de notas fiscais/faturas modelos 01/01-A, 06 ou 55, de entrada e saída de energia elétrica em seu estabelecimento, acompanhada dos respectivos documentos fiscais ou Documentos Auxiliares das Notas Fiscais Eletrônicas (DANFEs);
- livros Registro de Entradas, Registro de Saída e Apuração de ICMS;
- laudo técnico idôneo que apure os itens de consumo de energia elétrica;
- contratos bilaterais de longo e curto prazo celebrados com empresas fornecedoras de energia elétrica.

Em reposta, a Autuada apresenta os documentos de fls. 835/1.070.

O Fisco, em manifestação de fls. 1.072/1.092, refuta integralmente as alegações da Defesa, requerendo a procedência do lançamento.

Junta aos autos os documentos de fls. 1.095/1.124, que se referem à revogação e concessão de procurações por parte da Coobrigada Praxair Holding Latinoamerica, SL, realizadas em cartório situado em Madrid, na Espanha. Consta ainda a tradução juramentada para o português, realizada no estado do Rio de Janeiro.

Em face dessa juntada de documentos promovida pelo Fisco, reabre-se vista às Impugnantes (fls. 1.125/1.126), que aditam sua peça de defesa às fls. 1.144/1.158 (cópia idêntica também às fls. 1.167/1.181), reiterando o pedido pela improcedência do lançamento.

O Fisco volta a se manifestar às fls. 1.182/1.191. Reitera todos os argumentos já apresentados anteriormente e volta a pedir a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual e da Reformulação do Crédito Tributário

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG) determina a realização da diligência de fls. 1.197/1.199 e exara o despacho interlocutório de fls. 1.200, que resultam na manifestação do Fisco às fls. 1.203/1.205 e na reformulação do crédito tributário de fls. 1.206/1.229.

Reaberta vista, a Impugnante comparece às fls. 1.231/1.252, concordando com as alterações realizadas e reiterando os demais pontos da Impugnação.

O Fisco volta a manifestar-se às fls. 1.254/1.262, refutando novamente as alegações da Impugnante.

A Assessoria do CC/MG, com fulcro na ampla defesa e no contraditório, exara despacho interlocutório de fls. 1.264, para que seja feita a intimação específica

da Autuada para cumprimento do despacho interlocutório de fls. 1.200, o que não havia sido providenciado anteriormente.

O despacho foi cumprido às fls. 1.265/1.267 dos autos.

Reaberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 1.268.

Em seguida, mais uma vez, o Fisco manifesta-se às fls. 1.270/1.274, reiterando os argumentos anteriormente apresentados e pedindo pela procedência do Auto de Infração.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.278/1298, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela improcedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, em parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, considerando a sua pertinência, passam a compor o presente Acórdão.

Do Mérito

Da Sujeição Passiva

O Fisco incluiu como Coobrigada, no polo passivo da autuação, a pessoa jurídica de direito privado externo Praxair Holding Latinoamerica, SL em razão de ser ela a detentora de 99,99% (noventa e nove inteiros e noventa e nove centésimos por cento) do capital social da Autuada.

A Coobrigada questiona sua inclusão no polo passivo sob o argumento de que não se comprovou a ocorrência de qualquer das situações previstas no Código Tributário Nacional (CTN) que autorizam a sua responsabilização.

A responsabilidade solidária e a responsabilidade pessoal por crédito tributário estão previstas, respectivamente, no arts. 134 e 135 do CTN:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

As hipóteses de responsabilização estão taxativamente listadas nestes artigos, sendo necessário, para existir a coobrigação, que a conduta do agente possa ser enquadrada em algum deles.

O art. 21 da Lei nº 6.763/75, com base nas normas contidas no CTN, especifica as hipóteses de coobrigação no âmbito da legislação tributária mineira.

Analisando os autos, não se encontram os documentos que comprovem a existência de atos ou omissões imputáveis à Coobrigada e que tenham concorrido para o não recolhimento do tributo, não sendo assim o caso de se aplicar a responsabilidade solidária do art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os **atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo** por estes. (Grifou-se)

Inexistem, ainda, documentos que comprovem a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, dos quais decorra o não recolhimento de tributo devido, afastando-se, por outro lado, a aplicabilidade da responsabilidade pessoal prevista no art. 21, § 2º da Lei nº 6.763/75:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com **excesso de**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o **sócio-gerente**, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(Grifou-se)

A Coobrigada é mera sócia capitalista da Autuada. Há ampla jurisprudência deste CC/MG no sentido de que o sócio capitalista, em não havendo comprovação nos autos de que tenha praticado atos de gestão que tenham participado, concorrido ou contribuído de alguma forma para o não pagamento do tributo, deve ser excluído do polo passivo. É o caso dos Acórdãos nºs 21.397/13/1ª, 21.454/14/1ª, 4.186/13/CE e 21.057/13/3ª, dentre outros.

Desse modo, faz-se necessária a exclusão da Coobrigada Praxair Holding Latinoamerica, SL em face da ausência de suporte fático-jurídico para sua manutenção no polo passivo.

Da Decadência

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre 01/07/08 e 19/12/08, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de 05 (cinco) anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

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

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

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “decisum”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir crédito tributário relativo ao exercício de 2008 somente expirou em 31/12/13, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 19/12/13.

Passa-se agora à análise do mérito propriamente dito.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a saída de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal, baseada em levantamento quantitativo, no período de 01/07/08 a 31/12/09.

O Fisco afirma que a Autuada deixou de emitir documento fiscal de saída que acobertasse a parcela da energia elétrica adquirida, mas não utilizada, em relação à qual não se comprovou a comercialização por meio da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).

Dessa forma, exige-se o ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

Às fls. 1.077/1.085 dos autos, o Fisco discorre sobre o modelo adotado no sistema elétrico brasileiro e, especialmente, sobre a origem, normas e funcionamento do Mercado de Curto Prazo (MCP) da CCEE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse contexto, a Lei Federal nº 10.848/04 dispõe em seu art. 1º, §§ 6º e 9º sobre a comercialização de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional (SIN) e autoriza, em seu art. 4º, a criação da CCEE:

Art. 1º A comercialização de energia elétrica entre concessionários, permissionários e autorizados de serviços e instalações de energia elétrica, bem como destes com seus consumidores, no Sistema Interligado Nacional - SIN, dar-se-á mediante contratação regulada ou livre, nos termos desta Lei e do seu regulamento, o qual, observadas as diretrizes estabelecidas nos parágrafos deste artigo, (...)

(...)

§ 6º A comercialização de que trata este artigo será realizada nos termos da Convenção de Comercialização, a ser instituída pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, (...)

§ 9º As regras de comercialização previstas nesta Lei aplicam-se às concessionárias, permissionárias e autorizadas de geração, de distribuição e de comercialização de energia elétrica, incluindo as empresas sob controle federal, estadual ou municipal.

(...)

Art. 4º Fica autorizada a criação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, sob autorização do Poder Concedente e regulação e fiscalização pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, com a finalidade de viabilizar a comercialização de energia elétrica de que trata esta Lei.

A comercialização de energia elétrica se dá, então, pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica de acordo com a Convenção de Comercialização de Energia Elétrica (Resolução Normativa ANEEL nº 109/04), e ocorre nos seguintes ambientes: no Ambiente de Contratação Regulado (ACR), no Ambiente de Contratação Livre (ACL) e no Mercado de Curto Prazo, não havendo outro modelo para operação.

Participam do ACR os Agentes de Geração, de Comercialização e de Distribuição de energia elétrica.

No Ambiente de Contratação Livre, participam Agentes de Geração, de Comercialização, Consumidores Livres e Importadores e Exportadores de energia.

Segundo o inciso I do art. 2º do Decreto nº 5.163/04, que regulamenta a comercialização de energia elétrica, o processo de outorga de concessões e de autorizações de geração de energia elétrica, e dá outras providências, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

geração próprios ou de terceiros, neste caso, mediante contratos de compra de energia ou de potência.

Já, os incisos II e III do mesmo artigo deste decreto, estabelecem que 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, sob pena de sujeitarem-se a penalidades caso não comprovem a existência dessa cobertura junto à CCEE.

Logo, todos os contratos referentes às operações com energia elétrica devem ser registrados na CCEE, o que é explicitado no art. 7º do Anexo à Resolução Normativa ANEEL nº 109/04, veja-se:

Art. 7º Todos os contratos de compra e venda de energia elétrica e respectivas alterações deverão ser registrados na CCEE, independentemente da data de início de suprimento, inclusive para fins de Contabilização e Liquidação Financeira, segundo as condições e prazos previstos em Procedimentos de Comercialização específicos, sem prejuízo de seu registro, aprovação ou homologação pela ANEEL.

Essa obrigatoriedade se dá em razão da necessidade de compatibilização de despacho da capacidade de geração, efetuado pelo Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS), órgão que foi criado para exercer as atividades de coordenação e controle da operação da geração e transmissão de energia elétrica nos sistemas interligados, para atendimento do efetivo consumo de energia no sistema interligado em cada período mensal.

No ACL há liberdade para se estabelecer acordos de compra e venda de energia e seus respectivos preços, sendo as transações pactuadas por intermédio de Contratos Bilaterais (Contrato de Compra de Energia no Ambiente Livre – CCEAL), que são negociados livremente entre os agentes contratantes, porém, como salientado, devem ser, necessariamente, registrados na CCEE.

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 e para cada submercado, tendo como base o Custo Marginal de Operação do sistema, limitado por um preço mínimo e por um preço máximo.

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

No referido mercado, as relações são multilaterais, ou seja, todos os agentes compradores adquirem energia elétrica do conjunto dos vendedores, sem que haja uma relação direta entre comprador e vendedor.

Assim, no Mercado de Curto Prazo são realizadas operações envolvendo os montantes de energia elétrica que não são objeto de contratos bilaterais, são as sobras de energia destes contratos, cabendo à CCEE promover a liquidação das diferenças apuradas entre toda a energia efetivamente contratada e toda a energia efetivamente verificada (consumida ou gerada).

A contabilização é efetuada mensalmente conforme prazos e condições estabelecidas em Procedimentos de Comercialização definidos na Resolução Normativa ANEEL nº 109/04. Ao término da contabilização, são identificadas as posições de cada Agente (devedor ou credor) no Mercado de Curto Prazo resultando na Pré-Fatura.

A Pré-Fatura é elaborada sob o ponto de vista da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica. Os valores negativos pressupõem consumo de energia do agente (situação devedora), recebida do sistema elétrico, pela qual deverá pagar à CCEE. Os valores positivos (posição credora) pressupõem disponibilização de energia para o sistema, tendo o agente, nesse caso, direito de receber da CCEE por essa disponibilização.

É de se notar que a legislação adotou o critério financeiro (confronto entre o valor da energia contratada e o valor da energia consumida ou disponibilizada), em detrimento do critério físico (confronto entre a quantidade de energia contratada e a quantidade de energia consumida ou disponibilizada), no momento de apurar a posição credora ou devedora do agente.

Por essa razão, é possível que em alguns meses, apesar de o consumo de energia do agente ser inferior à quantidade contratada (o que, em tese, configuraria uma posição credora), a liquidação da CCEE apure para ele uma posição devedora. Consequentemente, apesar de ter sobrado energia elétrica, será emitida nota fiscal de entrada de energia (e não de saída da energia não consumida, como seria de se esperar).

Tal situação se deve ao fato de que os contratos bilaterais firmados entre Agente Fornecedor e Agente Consumidor, ao quantificarem seu objeto, tratam de apenas um dos elementos que compõem o preço da energia: a parte fixa, representada pela parcela que será paga diretamente ao fornecedor.

Outro fator determinante se deve ao fato de que o Agente “White Martins Gases Industriais Ltda.”, pessoa jurídica proprietária de diversos estabelecimentos industriais, ser consumidor livre registrado junto à CCEE com o CNPJ 35.820.448/0001-36, e englobar nesse CNPJ seus diversos pontos de consumos, dentre eles, o estabelecimento da Autuada e, pela metodologia adotada na contabilização das operações, apesar desses estabelecimentos serem autônomos e possuírem CNPJs próprios, diversos do da matriz, todos eles são tratados como um único agente para fins de liquidação, identificados, de forma conjunta, pelo CNPJ da matriz.

Além do mais, na contabilização das operações o preço da energia também sofre alterações em razão de um outro elemento de valor com caráter variável, consubstanciado em diversos encargos e ajustes (parcelas que representam remuneração pela energia elétrica), os quais são inseridos na liquidação (Pré-Fatura), influenciando na posição final credora ou devedora do agente no âmbito da CCEE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Pré-Fatura traz o detalhamento dos débitos e créditos do agente nas operações com energia elétrica junto à CCEE. A posição final do agente no mês de referência (credora ou devedora) é informada na coluna “Pagamento/Recebimento Total do Agente (R\$)” e representa o resultado do confronto entre o total de débitos e créditos. Um resultado negativo nessa coluna indica uma posição devedora; por sua vez, um resultado positivo indica a posição credora do agente.

A título de exemplo, no mês de julho de 2008, apesar de o agente ter disponibilizado energia elétrica não utilizada (a coluna “Pagamento do Distribuidor a CCEE por energia (R\$)” apresenta um recebimento no valor de R\$ 198.064,80), sua posição final foi devedora (-R\$ 448.053,35), especialmente em função da cobrança do encargo denominado “ESS-Razão Segurança Energética e CAR do Distribuidor” (-R\$ 601.287,13), relacionado com o uso de usinas térmicas na geração do sistema. Tal encargo é cobrado de forma proporcional ao consumo total de energia e é registrado na contabilização de todos os demais agentes da CCEE, na mesma proporção (de consumo de energia).

Observe-se a transcrição da Pré-Fatura referente ao mês de julho de 2008, nas partes citadas:

Razão Social do Agente	Pagamento do Distribuidor a CCEE por energia (R\$) (Número positivo representa valor a receber)	Pagamento do Distribuidor a CCEE por Encargo de Serviço do Sistema (R\$)	Ajuste Mensal de Disputas do Distribuidor (R\$)	ESS-Razão Segurança Energética e CAR do Distribuidor (R\$)	Ajuste do Distribuidor devido a Liminares (R\$)	Ajuste do Distribuidor devido Despacho nº 2002/2008 - ANEEL (R\$)	Pagamento / Recebimento Total do Agente (R\$)
WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.	198.064,80	(90.716,82)	(3.083,71)	(601.287,13)	(20.085,95)	69.055,46	(448.053,35)

Como se vê acima, é possível que um agente consuma menos energia do que contratou, o que em tese geraria uma posição credora, mas, ao final da liquidação promovida pela CCEE, obtenha uma posição devedora, em razão da contabilização dos demais encargos que oneram o preço de toda a energia consumida. Tais encargos não são especificados no contrato bilateral firmado com fornecedor, na medida em que só podem ser conhecidos no momento da geração/consumo da energia.

Como salientado, apesar dos estabelecimentos do contribuinte serem autônomos e possuírem CNPJs próprios, todos eles são tratados como um único agente para fins de liquidação, identificados, de forma conjunta, pelo CNPJ da matriz.

No entanto, a CCEE especifica e individualiza quanto da energia consumida pelo agente o foi por cada um de seus pontos de consumo (estabelecimentos). Observe-se, a título de exemplo, a transcrição da Nota de Liquidação da CCEE referente ao mês de julho de 2008, conforme demonstrado pela Assessoria do CC/MG em seu parecer:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

<u>CNPJ do Agente</u>	<u>Razão Social do Agente Proprietário</u>	<u>Código do Ativo</u>	<u>Pontos de Consumo</u>	<u>CNPJ da Carga</u>	<u>Participação (%)</u>	<u>Carga Medida (MWh)</u>
358204480001-36	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.	83	White Martins Americana	358204480159-15	5,71%	10.545,371
358204480001-36	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.	191	White Martins Capuava	358204480098-69	4,95%	9.141,356
358204480001-36	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.	193	White Martins Jacarei	358204480100-18	10,97%	20.276,355
358204480001-36	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.	7139	White Martins - Paulínia - SP	358204480182-64	1,10%	2.038,330
358204480001-36	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.	7699	White Martins O. Branco	358204480133-86	15,28%	28.223,224
358204480001-36	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.	7723	White Martins SB Livre	358204480044-76	3,73%	6.900,719
358204480001-36	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.	7725	White Martins - Barreiro - MG	358204480041-23	5,84%	10.792,212
358204480001-36	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.	7727	White Martins - Divinópolis - MG	358204480043-95	2,45%	4.533,140
358204480001-36	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.	7729	White Martins - J.de Fora - MG	358204480046-38	4,71%	8.699,804
358204480001-36	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.	7731	White Martins - Iguatama - MG	358204480134-67	11,85%	21.901,869
358204480001-36	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.	7753	White Martins - Ipatinga - MG	358204480155-91	26,29%	48.572,981
358204480001-36	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.	7789	W.Martins - J.Monlevade MG	358204480135-48	7,11%	13.138,325

Nota-se que nesse mês o estabelecimento representado pela Autuada (White Martins – Ipatinga – MG) utilizou 26,29% (vinte e seis inteiros e vinte e nove centésimos por cento) da energia direcionada ao agente.

Como já visto, no mês de julho de 2008, apesar de ter havido uma sobra de energia elétrica, a posição final do agente foi devedora em R\$ 448.053,35 (quatrocentos e quarenta e oito mil, cinquenta e três reais e trinta e cinco centavos), o que demanda a emissão de nota fiscal pela entrada de energia, nos termos previstos no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02:

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:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É de se observar que o valor do ICMS a ser recolhido por cada estabelecimento em razão dessa posição devedora, conforme inciso II do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e arts. 1º e 2º da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 será esse valor “global” submetido a rateio proporcional relativo à carga medida no período em cada unidade de consumo.

Veja-se a redação dos arts. 1º e 2º da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09:

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.

No exemplo citado, segundo as normas transcritas, a posição devedora do Agente (-R\$ 448.053,35) deve ser distribuída entre os estabelecimentos (pontos de consumo), na proporção da energia elétrica utilizada por cada um deles no período de apuração.

Com vistas a apurar a movimentação da energia elétrica realizada pela Autuada, em termos quantitativos - MWh, o Fisco, ao realizar o seu trabalho, comparou a quantidade de energia elétrica indicada nas notas fiscais de entrada, constantes dos arquivos Sintegra e da escrituração da Autuada com a quantidade de energia consumida constante dos relatórios de Pré-Fatura disponibilizados pela CCEE, abatendo da totalização dessa diferença os valores correspondentes à liquidação financeira, conforme informado pela CCEE de acordo com a proporcionalidade de participação do estabelecimento da Autuada nas operações de cada período.

Tal confronto, realizado pelo critério físico (quantidade de MWh), pode ser visualizado na planilha de fls. 1.215 (nova versão da apresentada às fls. 11, após reformulação do crédito tributário).

A Fiscalização utilizou como procedimento fiscal o levantamento quantitativo, roteiro previsto na legislação mineira, tecnicamente idôneo, implicando

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em simples cálculos aritméticos aplicados a partir de informações relativas às operações do contribuinte, conforme art. 194, inciso II do RICMS/02:

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

Foram consideradas como entradas de energia elétrica toda nota fiscal de aquisição de energia escriturada pela Autuada, bem como as quantidades oriundas de fontes alternativas, nos termos do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (Proinfa), em confronto com as informações da contabilização efetivada pela CCEE. Os relatórios da CCEE estão disponíveis no sítio da Secretaria de Estado de Fazenda – Intranet – Auditor Web e constantes do anexo ao Auto de Infração (fls. 25 a 28).

Nos meses em que não foram encontradas notas fiscais de entrada emitidas por fornecedores/comercializadores com contratos registrados na CCEE, o Fisco arbitrou a quantidade de energia entrada, em MWh, mediante rateio da quantidade constante do contrato, no mês, levando-se em consideração a participação da carga (Ponto de Consumo).

A Fiscalização efetuou, previamente ao levantamento quantitativo, o ajuste da quantidade de energia contabilizada na CCEE em MWh, como consta da planilha de fls. 11. Dessa forma, tem-se que o ajuste de contabilização foi obtido pela diferença entre o montante contratado (coluna “Contratado Agente”) e o montante consumido (coluna “Consumo Agente”) com rateio percentual de consumo da carga; chegando-se, então, à Contabilização da Carga MWh, ou seja, a quantidade real de energia elétrica disponibilizada pela Autuada no âmbito da CCEE.

A apuração das diferenças entre as quantidades de energia entrada no estabelecimento da Autuada e o consumo registrado está demonstrada na planilha de fls. 13.

Verifica-se, sem grande esforço, que a apuração realizada pela Fiscalização encontra-se correta e espelha a realidade das operações realizadas, especialmente no que tange ao montante de energia entrada no estabelecimento da Autuada, decorrente dos contratos de aquisição de energia elétrica, bem como no que se refere aos dados de medição de consumo de energia nos períodos fiscalizados, refletidos nos relatórios da CCEE.

Entretanto, deve-se ressaltar, que a Impugnante, é consumidor livre, o que implica na possibilidade de adquirir energia elétrica de qualquer agente de comercialização, sendo os respectivos contratos necessariamente registrados na CCEE.

Outro ponto a destacar, é que a Autuada está conectada a uma rede de distribuição. Assim, diferentemente de qualquer outra mercadoria, a energia a ela destinada passa necessariamente por essa rede, ao passo que a energia não consumida e

disponibilizada para o sistema elétrico interligado ou, se fosse possível, para outro contribuinte, também, necessariamente, percorreria a rede do mesmo sistema.

A White Martins, conforme ressalta em sua Defesa, o que não é contestado pela Fiscalização, não é comercializadora de energia elétrica e, na condição de consumidor livre não poderia, à época do período fiscalizado, celebrar contrato bilateral de venda da energia excedente, não consumida, para outro contribuinte. Dessa forma, é obrigada a liquidar todo o seu excedente de energia via CCEE.

Por outro lado, o Convênio ICMS nº 15/07, disciplinando a matéria, determina, em relação aos agentes, como serão distribuídas as notas fiscais de entrada e/ou saída de energia elétrica entre seus estabelecimentos. De acordo com o inciso I e os §§ 1º e 2º da Cláusula primeira, os contratos bilaterais de energia elétrica de um agente devem ser distribuídos entre seus estabelecimentos, na proporção da carga de consumo de cada um deles, cabendo ao agente informar esses dados (ou qualquer alteração subsequente) ao fornecedor, para fins de emissão de notas fiscais. Observe-se:

Cláusula primeira Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE deverá observar o que segue:

(...)

I - o agente que assumir a posição de **fornecedor** de energia elétrica deverá, relativamente a **cada contrato bilateral**, exceto os termos de cessão gerados pelo Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficit - MCSD do Ambiente de Comercialização Regulado, **para cada estabelecimento destinatário:**

a) **emitir mensalmente nota fiscal**, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa;

(...)

§ 1º Em caso de contrato globalizado por submercado, **o agente de que trata o inciso I deverá emitir as notas fiscais referidas na alínea "a" do mesmo inciso, de acordo com a respectiva distribuição de cargas, ainda que não identificada no contrato, prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento**, devendo ser considerada qualquer redistribuição promovida pelo adquirente, entre estabelecimentos de sua titularidade.

§ 2º **O adquirente** da energia elétrica objeto dos contratos bilaterais de que trata o inciso I **deve informar ao respectivo agente fornecedor a sua real distribuição de cargas por estabelecimento**, bem como suas alterações.

(Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Essas regras estão reproduzidas no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, conforme abaixo:

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

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

(...)

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

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

Nota-se que a própria legislação já predetermina como devem ser distribuídos os contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica entre os estabelecimentos do agente: aplicando-se o percentual de carga do estabelecimento no mês sobre o total de contratos bilaterais registrados na CCEE para esse mesmo mês.

Assim, como já salientado, a legislação de energia elétrica não adotou o critério físico (saídas de energia elétrica no final do período, em MWh) na apuração da posição devedora ou credora do agente. A opção legislativa foi pela adoção do critério financeiro, definindo-se a situação credora ou devedora em função dos pagamentos/recebimentos totais do agente na CCEE, descontadas apenas eventuais parcelas que não representem remuneração pela energia elétrica e uso dos sistemas de transmissão e distribuição, tais como multas e juros bancários, ou que já tenham sido anteriormente tributadas, nos termos do § 1º do citado art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não incide o imposto e as que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores. (Grifou-se)

Como se vê, o art. 53-F, que reproduz no ordenamento interno o inciso II da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 15/07, determina que cada estabelecimento integrante do Agente da CCEE emitirá, quando da liquidação das sobras, nota fiscal de saída de energia em caso de posição credora, ou nota fiscal de entrada de energia em caso de posição devedora, sendo esta posição sempre a do Agente (via de regra representado pela sua matriz) e não a do estabelecimento.

Há que se acentuar, por oportuno, que essa forma adotada mediante convênio para disciplinar a matéria não reflete a realidade das operações realizadas pelos agentes envolvidos, o que se mostra evidenciado pelo levantamento realizado pela Fiscalização.

Destaca-se que os relatórios apresentados pela própria CCEE explicitam os dados de medição de cada estabelecimento, que contabiliza as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado, as quais, por sua vez, positivas ou negativas, são liquidadas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD).

Assim, a forma adotada pela legislação deixa de contemplar um dos princípios basilares do ICMS que é o da autonomia do estabelecimento, podendo não refletir os reais fatos geradores das obrigações e alguns de seus aspectos, especialmente quando se trata do dimensionamento da base de cálculo do tributo quando devido.

Por outra via, considerando que a legislação determina expressamente que a nota fiscal pela saída (ou pela entrada) de energia elétrica a ser emitida por cada estabelecimento é o resultado da liquidação promovida pela CCEE multiplicado pelo percentual de carga do estabelecimento, não há que como não considerar que a Autuada cumpriu suas obrigações, conforme demonstra os documentos por ela anexados às fls.725/775.

Como bem nota a Fiscalização em suas manifestações, a energia elétrica é uma mercadoria que não comporta estoque físico, sendo fornecida em tempo real, exatamente na quantidade demandada pelo estabelecimento a cada fração de tempo.

No caso dos consumidores livres, não há como prever exatamente o consumo do mês de forma antecipada, razão pela qual a quantidade de energia contratada pode se mostrar, ao final desse mês, superior ou inferior ao consumo efetivo, devendo a diferença positiva ou negativa ser, respectivamente coberta, por novo contrato bilateral de aquisição ou pela venda via liquidação na CCEE.

Tais contratos bilaterais, que são assinados antes do efetivo fornecimento, deverão ser acobertados após o fornecimento, por meio de emissão de notas fiscais do fornecedor para cada um dos estabelecimentos do agente, na proporção do consumo efetivo de cada um, que deve ser informado pelo agente, conforme legislação já transcrita.

Uma vez que, necessariamente, como demonstrado, a energia adquirida e não consumida pela Autuada, independentemente do montante da diferença, é disponibilizada para o sistema e liquidada via CCEE, não se pode afirmar que a energia

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

elétrica que efetivamente entrou no estabelecimento da Autuada, teve sua posterior saída desacobertada de documentação fiscal.

Diante desta constatação, relevante destacar o seguinte considerando da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09:

“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;” (Destacou-se)

Logo, não há também, na hipótese, em que se falar em exigência de ICMS.

Embora o levantamento efetuado pela Fiscalização tenha sido realizado de forma correta, o art. 53-F, incisos I e II do Anexo IX do RICMS/02 determina qual é o documento fiscal a ser emitido pela Autuada em decorrência de liquidação na CCEE na hipótese em comento, o que foi por ela observado conforme demonstra os documentos por ela anexados às fls.725/775, não cabendo ao Fisco exigir do contribuinte obrigação diversa da prevista na legislação.

Ressalte-se que, como nas saídas de energia elétrica, em caso de posição credora no Mercado de Curto Prazo, não há a incidência do ICMS, obrigatoriamente, em observância ao disposto nas alíneas a e b do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República, no inciso I do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96, no inciso I do art. 32 da Lei nº 6.763/75 e inciso I do art. 71 do RICMS/02 o contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto eventualmente creditado em razão da entrada da energia elétrica, na proporção das saídas não tributadas.

Note-se que a previsão do art. 53-F, de distribuir o resultado financeiro das saídas de forma proporcional à carga dos estabelecimentos do agente, é a “face inversa” do procedimento de distribuição das entradas de energia elétrica entre esses mesmos estabelecimentos (previsto no art. 53-E do mesmo Anexo IX do RICMS/02).

O próprio art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 prevê o destaque do imposto, pelo consumidor livre ou pelo autoprodutor, apenas quando verificada a posição devedora na liquidação da CCEE (com emissão de nota fiscal pela entrada de energia elétrica), vedando o destaque nas demais situações, dentre as quais, as saídas de energia elétrica decorrente de posição credora nessa liquidação:

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” (MCSO) do Ambiente de Comercialização Regulado, o agente de mercado emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e, relativamente às diferenças apuradas:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

§ 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 *caput* deste artigo, **vedado o destaque do imposto nos demais casos;**

(Grifou-se)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante White Martins Gases Industriais Ltda, sustentou oralmente o Dr. Thiago Carlos de Carvalho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Maria Gabriela Tomich Barbosa (Revisora), Maria Vanessa Soares Nunes e Alan Carlo Lopes Valentim Silva.

Sala das Sessões, 22 de março de 2016.

**Luiz Geraldo de Oliveira
Presidente / Relator**

7