

Acórdão: 23.025/21/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001937157-31
Impugnação: 40.010152190-62
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda
IE: 362616449.27-00
Proc. S. Passivo: Humberto Lucas Marini/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - BASE DE CÁLCULO - DESTAQUE A MENOR. Constatado que a Autuada consignou em documentos fiscais de transferências de base de cálculo diversa da prevista na legislação. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

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 (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - 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, adequada nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da mencionada lei.

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA - FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA - MERCADO DE CURTO PRAZO - CCEE. Constatada a falta de recolhimento de ICMS sobre entrada de energia elétrica proveniente do Mercado de Curto Prazo, quando em posição devedora na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), contrariando as exigências do art. 53-F, § 2º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - NÃO INCIDÊNCIA/SAÍDA MERCADO DE CURTO PRAZO - CCEE. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no Mercado de Curto Prazo da CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica), ao amparo da não incidência. Os créditos devem ser estornados nos termos do art. 70, inciso II do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, adequada nos termos do § 2º, inciso II do art. 55 da mencionada lei, limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a prática, no período de 01/04/16 a 31/12/16, das seguintes irregularidades:

1) consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa da prevista na legislação.

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

2) falta de emissão de nota fiscal de entrada pelas operações de déficit de energia elétrica decorrentes de posição devedora no Mercado de Curto Prazo – MCP da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVIII da Lei nº 6.763/75, adequada nos termos do § 2º, inciso I da mencionada lei.

3) falta de recolhimento do ICMS devido, pelas operações de déficit de energia elétrica decorrentes de posição devedora no MCP.

Exige-se ICMS e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

4) aproveitamento indevido de créditos de ICMS nas operações de saídas, não tributadas, de energia elétrica no MCP da CCEE.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” adequada nos termos do § 2º, inciso II do art. 55 da mencionada lei, limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 21/74, com os seguintes argumentos, em síntese:

- aduz que a Fiscalização utilizou base de cálculo equivocada, uma vez que utilizou-se de parâmetros que não se coadunam com a apuração da base de cálculo do ICMS quando considerado o MCP;

- assevera que não teria ocorrido qualquer infração em relação à pretensa ausência de emissão de nota fiscal de entrada, uma vez que tal conclusão partiu da utilização de critérios equivocados para apuração da base de cálculo, que por conseguinte provocavam conclusões igualmente equivocadas quanto à posição da Impugnante (devedora ou credora);

- sustenta que não teria incorrido em ausência de estorno de créditos de ICMS, haja vistas a existência de notas fiscais acobertadoras das operações de energia elétrica no MCP;

- entende que seus procedimentos adotados estão corretos e, portanto, adequados;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- conclui não haver distribuição entre os estabelecimentos, ao verificar as apurações dos resultados das transações de forma centralizada;
- menciona que são nítidas as divergências entre seus critérios e aqueles adotados pela Fiscalização sendo que a diferença de tais critérios resulta em diferentes bases de cálculo adotadas quando do registro das operações no MCP;
- entende que somente as parcelas que representam efetiva circulação de energia devem compor a base de cálculo conforme dispõe o Convênio ICMS nº 15/07;
- pondera que os contribuintes que utilizam energética como insumo no processo produtivo podem se creditar do ICMS incidente nas aquisições de energia, na proporção que este consumo representa sobre as entradas;
- argui que o procedimento adotado pela Fiscalização discrepa daquele definido pelo art. 71 e seguintes do RICMS/02;
- observa ser inexigível o tributo sobre operações de cessão de direitos, pois estas não se encontram na esfera de incidência do ICMS;
- pontua que a multilateralidade das operações é dos aspectos que reforça seus argumentos;
- entende que com o presente lançamento estar-se-ia tributando duplamente a mesma “mercadoria”;
- questiona o montante das multas aplicadas, sob o entendimento de que afrontam o princípio do não confisco, e ao final requer pelo cancelamento das exigências.

Pede a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 182/209, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado a autuação versa sobre a prática, no período de 01/04/16 a 31/12/16, das seguintes irregularidades:

1) consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa da prevista na legislação.

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

2) falta de emissão de nota fiscal de entrada pelas operações de déficit de energia elétrica decorrentes de posição devedora no Mercado de Curto Prazo – MCP da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVIII da Lei nº 6.763/75, adequada nos termos do § 2º, inciso I da mencionada lei.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3) falta de recolhimento do ICMS devido, pelas operações de déficit de energia elétrica decorrentes de posição devedora no MCP.

Exige-se ICMS e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

4) aproveitamento indevido de créditos de ICMS nas operações de saídas, não tributadas, de energia elétrica no MCP da CCEE.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” adequada nos termos do § 2º, inciso II do art. 55 da mencionada lei, limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação.

Para deslinde da questão, importante que sejam observados certos aspectos da tributação relativa às operações de comercialização de energia elétrica, conforme excertos da Manifestação Fiscal:

“O trabalho desenvolvido trata das obrigações tributárias decorrentes das operações de comercialização de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo da CCEE, onde são contabilizadas e liquidadas as diferenças entre os montantes de energia elétrica gerados, contratados e consumidos pelos agentes da CCEE. Até 1995 o modelo do setor elétrico era composto por empresas verticalizadas, na sua maioria estatais, que englobavam as atividades de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica.

Com a promulgação da Lei nº 9.074/95 vieram estímulos para a participação da iniciativa privada no setor com a criação da figura do Produtor Independente (empresa privada que poderia produzir e comercializar energia) e do conceito de Consumidor Livre (consumidor de energia elétrica que, atendendo certos requisitos, poderia adquirir energia livremente de qualquer fornecedor de energia elétrica). Portanto, o mercado que era totalmente regulado, possuindo apenas consumidores cativos (consumidor que só pode comprar energia elétrica da concessionária ou permissionária da localidade de sua instalação), passou a incluir os consumidores livres que passaram a negociar cláusulas contratuais livremente com os fornecedores de energia de sua escolha. Em 2004 foi criada a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), sucessora do MAE (Mercado Atacadista de Energia Elétrica), que tinha por finalidade viabilizar a comercialização de energia elétrica no mercado livre de energia. Foram então instituídos dois ambientes para celebração dos contratos de compra e venda de energia, o Ambiente de Contratação Regulado (ACR) e o Ambiente de Contratação Livre (ACL). No ACR os agentes

Geradores, Distribuidores e Comercializadores participam de leilões de compra e venda de energia elétrica e celebram os Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente Regulado (CCEAR). O preço da energia elétrica é o estabelecido nos leilões.

No ACL os agentes Geradores, Comercializadores, Consumidores Livres e Especiais negociam livremente o preço da energia elétrica, sendo as transações pactuadas por meio de contratos bilaterais, chamados Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente Livre (CCEAL). Tanto os contratos do ACL como os do ACR são registrados na CCEE e servem de base para a contabilização e liquidação das diferenças no Mercado de Curto Prazo (Mercado "Spot"). Os montantes totais contratados são liquidados bilateralmente pelos Agentes, fora do ambiente de operações da CCEE, e de acordo com condições contratuais específicas. Os consumidores que fizerem a opção por se tornarem livres, devem ser agentes da CCEE e estão sujeitos ao pagamento de todos os encargos, taxas e contribuições setoriais previstas na legislação. 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) no Mercado de Curto Prazo (MCP). Em função da preponderância de usinas hidrelétricas no parque de geração brasileiro, são utilizados modelos matemáticos para o cálculo do PLD, que têm por objetivo encontrar a solução ótima de equilíbrio entre o benefício presente do uso da água e o benefício futuro de seu armazenamento, medido em termos da economia esperada dos combustíveis das usinas termelétricas. A máxima utilização da energia hidrelétrica disponível em cada período é a premissa mais econômica, do ponto de vista imediato, pois minimiza os custos de combustível. No entanto, essa premissa resulta em maiores riscos de déficits futuros. Por sua vez, a máxima confiabilidade de fornecimento é obtida conservando o nível dos reservatórios o mais elevado possível, o que significa utilizar mais geração térmica e, portanto, aumento dos custos de operação.

Com base nas condições hidrológicas, na demanda de energia, nos preços de combustível, no custo de déficit, na entrada de novos projetos e na disponibilidade de equipamentos de geração e transmissão, o modelo de precificação obtém o despacho (geração) ótimo para o período em estudo, definindo a geração hidráulica e a geração térmica para cada submercado. Como resultado desse processo são obtidos os Custos

Marginais de Operação (CMO) para o período estudado, para cada patamar de carga e para cada submercado.

São quatro os submercados – Sul (S); Sudeste/Centro Oeste (SE/CO), Norte (N) e Nordeste (NE) – que assim foram subdivididos de acordo com as características elétricas do SIN (Sistema Interligado Nacional), sistema hidrotérmico de grande porte para produção e transmissão de energia elétrica, cuja operação envolve modelos complexos de simulações que estão sob coordenação e controle do Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS), que, por sua vez, é fiscalizado e regulado pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). O PLD é um valor determinado semanalmente para cada patamar de carga (leve, médio e pesado) com base no Custo Marginal de Operação (custo para se produzir o próximo MWh necessário ao sistema elétrico), limitado por um preço máximo e mínimo vigentes para cada período de apuração e para cada submercado. Os preços máximo e mínimo são estabelecidos anualmente pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), autarquia em regime especial vinculada ao Ministério de Minas e Energia, criada para regular o setor elétrico brasileiro. Os intervalos de duração de cada patamar são determinados para cada mês de apuração pelo ONS (Operador Nacional do Sistema), órgão responsável pela coordenação e controle da operação das instalações de geração e transmissão de energia elétrica no (SIN), e informados à CCEE. O ONS é também responsável pela operação em tempo real do sistema elétrico coordenando e controlando o funcionamento operacional da Rede de Operação, a operação normal do sistema de transmissão e em situações de contingência na rede, além do funcionamento das instalações do SIN. Dessa forma, qualquer desequilíbrio entre geração e carga, devido a contingências na rede ou variações da demanda e oferta de energia, deverá ser coordenado pelo ONS para manutenção da estabilidade do funcionamento do sistema elétrico brasileiro. Na CCEE são utilizados os mesmos modelos adotados pelo ONS para determinação da programação e despacho de geração do sistema, com as adaptações necessárias para refletir as condições de formação de preços. No cálculo do PLD não são consideradas as restrições de transmissão internas a cada submercado e as usinas em testes, de forma que a energia comercializada seja tratada como igualmente disponível em todos os seus pontos de consumo e que, conseqüentemente, o preço seja único dentro de cada uma dessas regiões. No cálculo do preço são consideradas apenas as restrições

de transmissão de energia entre os submercados (limites de intercâmbios). O cálculo do PLD baseia-se no despacho "ex-ante", ou seja, é apurado com base em informações previstas, anteriores à operação real do sistema, considerando-se os valores de disponibilidades declaradas de geração e o consumo previsto de cada submercado. Como resultado da contabilização (diferença entre produção ou consumo e o que foi contratado) realizada pela CCEE, valorada ao PLD, é gerada a pré-fatura (demonstrativo de compra ou venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo) onde o valor a liquidar pode ser positivo ou negativo. Valores negativos indicam compra de energia (posição devedora) e valores positivos indicam venda de energia (posição credora).

Feitas tais ponderações, e a partir das premissas aplicáveis, conclui-se que inexistente a citada incorreção quando na definição pelo Fisco, das bases de cálculo das notas fiscais de comercialização no MCP da CCEE.

O Convênio ICMS nº 15/07 disciplinou as operações de comercialização de energia elétrica no Mercado Livre e no MCP da CCEE. Confira-se:

Convênio ICMS nº 15/07

"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 Déficits - MCS D 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;

b) em caso de incidência do imposto, a base de cálculo da operação é o preço total contratado, ao qual está integrado o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

c) em se tratando de fornecimento a consumidor livre ou a autoprodutor, o ICMS será devido à unidade federada onde ocorrer o consumo, como nas demais hipóteses;

II - relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e às apurações e liquidações do MCS D, o agente emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, deverá

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente às diferenças apuradas:

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

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

§ 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.

Cláusula segunda Na hipótese do inciso II da cláusula primeira:

I - para determinação da posição credora ou devedora, relativamente à liquidação no Mercado de Curto Prazo, excluem-se as parcelas sobre as quais não incide o imposto e as que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores;

II - o contribuinte, exceto o consumidor livre e o autoprodutor, quando estiverem enquadrados na hipótese da alínea "b", deverá emitir a nota fiscal sem destaque de ICMS;

(...)

Cláusula terceira Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar no caso do inciso II, "b", da cláusula primeira, é responsável pelo pagamento do imposto e deverá:

I - ao emitir a nota fiscal relativa à entrada, ou solicitar sua emissão:

a) fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela CCEE, considerada a regra do inciso I da cláusula segunda, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

b) em caso de haver mais de um ponto de consumo, observar o rateio proporcional do resultado da liquidação, segundo as medições verificadas, para a apuração da base de cálculo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) aplicar, à base de cálculo, a alíquota internada unidade federada de localização do consumo;

d) destacar o ICMS;

II- efetuar o pagamento do imposto, com base na nota fiscal emitida nos termos do inciso I, por guia de recolhimentos estaduais, no prazo previsto na legislação da respectiva unidade federada.

Parágrafo único. O crédito do imposto, na forma e no montante admitidos, somente poderá ser efetuado no mês em que o imposto tiver sido recolhido."

No mesmo sentido, o Convênio ICMS nº 15/07 em sua Cláusula Segunda, inciso I estabelece que para determinação da posição no MCP da CCEE devem ser excluídas as parcelas as quais não incide o imposto e as que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores.

A Cláusula Terceira, inciso I, alínea "a", define que a base de cálculo é o valor da liquidação financeira contabilizado pela CCEE, observada a regrado inciso I da Cláusula Segunda retro citada.

As regras estabelecidas no Convênio ICMS nº 15/07 foram internalizadas na legislação estadual por meio dos arts. 53-E e 53-F ambos do Anexo IX do RICMS/02, conforme segue:

Anexo IX - RICMS/02

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

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

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

§ 1º O agente localizado em outra unidade da Federação que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica em relação a adquirente localizado em território mineiro deverá manter inscrição no Cadastro de Contribuintes deste Estado.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Art. 53-F - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica 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:

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

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

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

(...)

§ 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 Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, considerada a regra prevista no § 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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." (Grifou-se).

Da mesma forma, a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 veio interpretar o entendimento expresso no RICMS/02. Examine-se:

"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 registrada 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."

Portanto, a leitura dos dispositivos retrocitados deixa claro que a base de cálculo a ser considerada é o valor da liquidação financeira na CCEE por perfil de agente, excluídas as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, observado o rateio proporcional às medições verificadas em cada ponto de consumo.

O Fisco, desta forma, apurou como resultado da liquidação financeira do agente os valores constantes na coluna Resultado Final - Resultado a.m do Anexo 1.1- Pré-fatura EE CCEE. Este é o valor, antes de serem somados os valores dos ajustes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(coluna Ajustes), que se referem às parcelas as quais não incide o imposto e àquelas que já foram tributadas em liquidações anteriores.

Para determinação do valor da operação para o estabelecimento autuado em cada mês de competência, considerou-se ainda o percentual de participação da carga para o perfil de agente analisado (White Martins Gases Industriais Ltda) conforme informado no Anexo 1.2 – Consumo EE CCEE na coluna Participação. Em caso de posição devedora à base de cálculo foi acrescido o valor do próprio imposto conforme determina a legislação.

Assim, os valores consignados pela Impugnante em seus documentos fiscais de entrada e de saída de energia elétrica no MCP da CCEE não estão em conformidade com o previsto no art. 53-F, § 1º e art. 53-F, § 4º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02.

O art. 108, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN dispõe que na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará a analogia.

De fato, o Fisco utilizou-se da analogia para calcular o percentual de ICMS a ser estornado em virtude de operações de saída com energia elétrica não tributadas, utilizando como referência o coeficiente de creditamento de ICMS relativo a aquisições de bem do ativo imobilizado descrito no art. 206, inciso V do Anexo V do RICMS/02.

O art. 206, inciso V do Anexo V do RICMS/02, define coeficiente de creditamento como o índice de participação das saídas e prestações tributadas em relação ao total de saídas e prestações escrituradas no mês, como sendo a divisão do valor das saídas e prestações tributadas (numerador) pelo valor total das saídas e prestações (denominador):

Anexo V - RICMS/02.

"Art. 206 - No CIAP, modelo C, o controle dos créditos de ICMS dos bens do ativo imobilizado será efetuado englobadamente, devendo a sua escrituração ser feita nas linhas, nos quadros e nas colunas próprias, da seguinte forma:

(...)

V - Quadro 3 - Demonstrativo da Apuração do Crédito a ser Efetivamente Apropriado:

a - coluna Mês: o mês objeto de escrituração; b - colunas com os títulos:

COLUNAS	ESCRITURAÇÃO
Tributadas e Exportação (1)	O valor das operações e prestações tributadas e de exportação escrituradas no mês.
Total das Saídas (2)	O valor total das operações e prestações de saídas escrituradas pelo contribuinte no mês.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Coeficiente de Creditamento (3 = 1 : 2)	O índice de participação das saídas e prestações tributadas e de exportação no total das saídas e prestações escrituradas no mês, encontrado mediante a divisão do valor das saídas e prestações tributadas e de exportação pelo valor total
	das saídas e prestações, considerando-se, no mínimo, 4 (quatro) casas decimais.
Saldo Acumulado (Base do Crédito a ser Apropriado) (4)	O valor base do crédito a ser apropriado mensalmente, transcrito da coluna com o mesmo nome, do Quadro Demonstrativo da Base do Crédito a ser Apropriado.
Fração Mensal (5)	O quociente de 1/48 (um quarenta e oito avos).
Crédito a ser Apropriado (6 = 3 x 4 x 5)	O valor do crédito a ser apropriado, encontrado mediante a multiplicação do coeficiente de creditamento, pelo saldo acumulado e pela fração mensal, cujo resultado deve ser escriturado na forma prevista neste Regulamento."

Conforme esclarece a Fiscalização, de forma análoga, para cálculo de estorno de crédito de ICMS nas operações de comercialização de energia elétrica no MCP da CCEE, o percentual de estorno deve ser igual ao índice de participação das saídas e prestações não tributadas no total de saídas e prestações escrituradas no mês.

Esse índice é representado pela divisão do valor das saídas e prestações não tributadas (numerador) pelo valor total das saídas e prestações (denominador).

Oportuno destacar que a Impugnante, a despeito de refutar o cálculo efetuado pelo Fisco do crédito de ICMS a estornar em decorrência de saída não tributada de energia elétrica, não apresenta nenhuma evidência de que efetuou o estorno segundo a sua metodologia, ficando patente a infração à legislação tributária.

Diante da correta interpretação da legislação tributária, o Fisco mantém os cálculos efetuados.

Lado outro, não merecem ainda prosperar as alegações de que as operações de liquidação na CCEE constituem-se em mera cessão de direitos.

O Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG já decidiu que as operações no MCP da CCEE são tributadas pelo ICMS, a cessão de direitos ocorre concomitantemente com a transferência de titularidade da energia elétrica, contida no campo de incidência do ICMS, sendo, portanto, tributável.

As operações de comercialização de energia elétrica no MCP da CCEE, são equiparadas a operações interestaduais, são fatos geradores do ICMS sobre energia

elétrica, independente de habitualidade ou intuito comercial e a Impugnante é contribuinte do imposto.

Não há que se cogitar ainda que eventualmente o mencionado “*bis in idem*”.

Os contratos bilaterais mencionados espelham uma operação distinta daquela efetivada no MCP da CCEE.

Quando a energia contratada é inferior àquela efetivamente consumida, a diferença de energia necessária para suprir a real demanda do agente consumidor livre na CCEE é suprida pelo SIN, gerando uma posição devedora no MCP da CCEE.

Em contrapartida, quando a energia contratada é superior àquela efetivamente consumida, a diferença de energia é disponibilizada ao SIN, gerando uma posição credora no MCP da CCEE.

Destarte, regular a exigência do estorno do ICMS apropriado indevidamente na primeira operação (contrato bilateral), nos termos do inciso I do art.71 do RICMS/02.

Portanto, a Impugnante pode aproveitar o crédito incidente sobre a energia elétrica efetivamente consumida em seu processo produtivo. Entretanto, a saída de energia elétrica no MCP da CCEE decorrente de posição credora (operação subsequente não tributada) impõe o estorno proporcional do ICMS creditado na primeira operação (contrato bilateral). Conforme retro explicado, se assim não o fosse a tributação sobre energia elétrica seria ineficaz.

Há que se registrar ainda a impossibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS sobre energia elétrica quando a energia adquirida não for consumida em seu processo de industrialização, conforme inciso II, do § 4º do art. 66 do RICMS/02:

“Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde quea elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

(...)

§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

I - que for consumida no processo de industrialização;”

A energia elétrica liquidada no MCP da CCEE quando em posição credora não foi utilizada pela Impugnante em seu processo de industrialização.

Portanto, também em razão desse fato, o estorno do crédito de ICMS deve ser exigido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O que será demonstrado a partir de então é que as regras estabelecidas no convênio ICMS no 15/07 para as operações com energia elétrica no MCP da CCEE estão em perfeita consonância com os dispositivos legais, que definem a tributação nas operações com energia elétrica destinadas ao consumo, presentes na Lei Complementar (LC) no 87/96 (Lei Kandir) e Lei no 6.763/75 (Consolidação da Legislação Tributária de Minas Gerais).

Por seu turno, o Convênio ICMS no 15/07 estabelece:

"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 - MCS D 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;

b) em caso de incidência do imposto, a base de cálculo da operação é o preço total contratado, ao qual está integrado o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

c) em se tratando de fornecimento a consumidor livre ou a autoprodutor, o ICMS será devido à unidade federada onde ocorrer o consumo, como nas demais hipóteses;

II - relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e às apurações e liquidações do MCS D, o agente emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, deverá requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente às diferenças apuradas:

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

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

§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Cláusula segunda Na hipótese do inciso II da cláusula primeira:

I - para determinação da posição credora ou devedora, relativamente à liquidação no Mercado de Curto Prazo, excluem-se as parcelas sobre as quais não incide o imposto e as que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores;

II - o contribuinte, exceto o consumidor livre e o autoprodutor, quando estiverem enquadrados na hipótese da alínea "b", deverá emitir a nota fiscal sem destaque de ICMS;

(...)

Cláusula terceira: Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar no caso do inciso II, "b", da cláusula primeira, é responsável pelo pagamento do imposto e deverá:

I - ao emitir a nota fiscal relativa à entrada, ou solicitar sua emissão:

a) fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela CCEE, considerada a regra do inciso I da cláusula segunda, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

b) em caso de haver mais de um ponto de consumo, observar o rateio proporcional do resultado da liquidação, segundo as medições verificadas, para a apuração da base de cálculo;

c) aplicar, à base de cálculo, a alíquota interna da unidade federada de localização do consumo;

d) destacar o ICMS;

II- efetuar o pagamento do imposto, com base na nota fiscal emitida nos termos do inciso I, por guia de recolhimentos estaduais, no prazo previsto na legislação da respectiva unidade federada.

Parágrafo único. O crédito do imposto, na forma e no montante admitidos, somente poderá ser efetuado no mês em que o imposto tiver sido recolhido." (Grifou-se).

A previsão de estorno também está estabelecida em lei conforme infratranscrito:

Lei nº 6.763/75.

"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;"

LC nº 87/96

"Art. 21. 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;"

(...)

Já em relação às saídas no MCP da CCEE, a Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 15/07 estabelece:

Convênio ICMS nº 15/07.

"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:

(...)

II - relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e às apurações e liquidações do MCS D, o agente emitirá nota fiscal, modelo 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, deverá requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente às diferenças apuradas:

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

(...)

Nesse diapasão, quando tratar-se de operação de saída de energia elétrica no MCP da CCEE, não há previsão, no citado convênio, de destaque do imposto, de forma que essa operação é equiparada a uma operação interestadual com energia elétrica e, portanto, comporta assim o estorno proporcional de créditos de ICMS nas operações anteriores (entrada de energia elétrica).

É possível notar que a obrigação tributária de não destacar o ICMS em decorrência de operação de saída destinada ao consumo de energia elétrica (caso da posição credora no MCP da CCEE), prevista no convênio ICMS nº 15/07, é corroborada pela não incidência do imposto em operações interestaduais de saída dessa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria, com o consequente estorno de créditos de ICMS (que equivale, na apuração, a um aumento de imposto a recolher) e pela incidência de ICMS em operações internas, previstas na Lei no 6.763/75 e na Lei Complementar no 87/96.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

(...)

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Renato Lopes da Rocha e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, as Conselheiras Cindy Andrade Moraes (Revisora), Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 09 de dezembro de 2021.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Relator**

CC/MG