

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.732/24/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002928934-41
Impugnação: 40.010156719-84
Impugnante: CMU Trading Comercializadora de Energia Ltda
IE: 001721819.00-06
Proc. S. Passivo: RAFAEL FRATTARI BONITO/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - NÃO INCIDÊNCIA - SAÍDA INTERESTADUAL SUBSEQUENTE. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes às entradas de energia elétrica, posteriormente comercializada em operações bilaterais de vendas interestaduais, ao amparo da não-incidência do ICMS, contrariando o disposto no art. 71, inciso I do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de estorno de créditos de ICMS, apropriados no momento das aquisições de energia elétrica, na proporção das saídas subsequentes da mesma mercadoria amparadas pela não incidência do imposto, ocorridas nos períodos de outubro de 2018 a setembro de 2022 e de dezembro 2022 a abril de 2023, contrariando o disposto no art. 71, inciso I do RICMS/02.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 (Multas Isoladas já adequadas ao limite estabelecido no § 2º, inciso I do art. 55 da mesma lei).

Inconformada a Autuada apresenta tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 73/105, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 137/163.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 164/187, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas, e no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, exceto pequenos ajustes.

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Lançamento

A Impugnante afirma que, embora o Auto de Infração não tenha apontado a Resolução nº 4.956/16 como fundamento legal, o dever de estorno de crédito de aquisição de energia elétrica na proporção das saídas subsequentes não tributadas encontra respaldo apenas neste diploma legal.

Assim, na sua visão, é evidente o grave problema de fundamentação do presente lançamento.

Conclui, nessa linha, que a omissão constatada fere de morte o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, motivo pelo qual o Auto de Infração deve ser cancelado, sem possibilidade de retificação, por se tratar de erro de direito, que fulmina a própria razão de ser do ato administrativo.

Contudo, ao contrário da alegação da Impugnante, inexistente qualquer vício no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade, inexistindo, também, qualquer hipótese de cerceamento de defesa.

Ressalte-se, nesse sentido, que o presente Auto de Infração foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas.

Embora se confunda com o mérito, cabe destacar que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco está fundamentada no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CF/88, no art. 21, inciso I da LC nº 87/96, assim como no art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c art. 71, inciso I do RICMS/02, que determinam a anulação do crédito das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída posterior sujeita à não incidência do ICMS.

Basta uma simples leitura dos campos próprios do Auto de Infração, bem como do Relatório Fiscal Complementar a ele anexado, para se verificar que, dentre outros dispositivos, foram listados como infringidos o art. 32, inciso I e § 2º da Lei nº 6.763/75, assim como o art. 71, inciso I c/c art. 74 do RICMS/02, que estabelecem, claramente, a obrigatoriedade do estorno proporcional dos créditos apropriados em casos análogos ao analisado no presente processo.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

[...]

§ 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.**
(Grifou-se)

RICMS/02

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;

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

(Destacou-se)

a Resolução nº 4.956/16 disciplina as obrigações tributárias a serem observadas pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo de energia elétrica, tanto em relação às posições devedoras, quanto às posições credoras, não sendo este, entretanto, o caso dos autos.

Esclareça-se que a Impugnante demonstra ter plena ciência da infração que lhe foi imputada, o que pode ser observado mediante simples leitura de sua peça defensiva.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração ou em cerceamento de defesa.

Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente sobre falta de estorno de créditos de ICMS, apropriados no momento das aquisições de energia elétrica, na proporção das saídas subsequentes da mesma mercadoria amparadas pela não incidência do imposto, ocorridas nos períodos de outubro de 2018 a setembro de 2022 e de dezembro 2022 a abril de 2023, contrariando o disposto no art. 71, inciso I do RICMS/02.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada já adequada ao limite estabelecido no § 2º, inciso I do art. 55 da mesma lei).

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante apresenta os argumentos a seguir, que serão analisados na ordem em que relatados.

• **Alegação quanto à “Imprescindibilidade do Consumo para Ocorrência do Fato Gerador e Definição da Competência Tributária”:**

A Impugnante narra que, por considerar que não houve o estorno devido de crédito de ICMS referente à aquisição de energia elétrica na proporção de saídas subsequentes interestaduais sem tributação, o Auto de Infração lhe exige o imposto sobre operações de energia elétrica.

Salienta que, ao fazê-lo, a autuação parte do pressuposto de que haveria imposto a ser pago na aquisição de energia elétrica para comercialização e que tenha sido vendida a contribuintes localizados em outros Estados da Federação.

Ressalta, porém, que, conforme o art. 2º, § 1º, inciso III e o art. 3º, inciso III, ambos da Lei Complementar nº 87/96, o fato gerador do ICMS sobre energia elétrica apenas se configura com o consumo, sendo esta a mesma conclusão extraída dos arts. 5º, § 1º, item 4, 6º, inciso VII e 7, inciso III da Lei nº 6.763/75, os quais exigem que efetivamente tenha ocorrido entrada de energia elétrica no estado de Minas Gerais para autorizar a tributação.

Pondera que a energia elétrica apenas entra em qualquer estabelecimento se houver consumo, ou seja, sem consumo, não há fato gerador.

Acrescenta que a imprescindibilidade do consumo para o surgimento do fato gerador já foi definida tanto pelo STJ quanto pelo STF na sistemática de julgamento repetitivo (REsp 960.476/SC e RE 593824), sendo estes precedentes de observância obrigatória por este Conselho, nos termos dos arts. 15 e 927, inciso III do CPC, oportunidade em que registra que os entendimentos do STJ e do STF são observados pelo TJ/MG, que também está adstrito ao entendimento, conforme decisões que transcreve (Apelação Cível 1.0024.13.197277-0/001 e Agravo de Instrumento-Cv 1.0684.17.000610-1/001).

Reproduz ensinamentos doutrinários sobre a matéria e afirma que sem o consumo da energia elétrica não surge sequer a competência tributária para a tributação, isto porque o art. 34, § 9º da ADCT da CF/88, o art. 2º, § 1º, inciso III e o art. 9º, inciso I, ambos da Lei Complementar nº 87/96, determinam que o ICMS é devido ao Estado onde se der o consumo.

Pontua que, no caso em questão, conforme consta na planilha inserida no Anexo VIII do Auto de Infração, as operações de saída de energia elétrica foram direcionadas a contribuintes localizados na Bahia, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso do Sul, Pernambuco, Paraná, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo, complementando que as notas fiscais indicam que a energia vendida se destinou a outras comercializadoras de energia elétrica (como exemplifica a Nota Fiscal nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.049/2018 – doc. 4) e a consumidores industriais (por exemplo, a Nota Fiscal nº 1246/2019 – doc. 5), todos localizados em outros Estados.

Acentua que em ambas as situações não é devido qualquer imposto para o Estado de Minas Gerais. Quanto às operações de venda de energia elétrica para comercializadoras, não há qualquer debate sobre a inexistência do fato gerador. Já nos casos em que a energia foi vendida para consumo, há fato gerador e a competência para tributar é exclusivamente no Estado de destino, o que, inclusive, já foi definido em sede repercussão geral pelo excelso STF no âmbito do Tema 689, cuja ementa foi por ela reproduzida.

Assim, a seu ver, não há dúvidas de que as operações autuadas não foram aptas a gerar o dever de pagar ICMS ao Estado de Minas Gerais, uma vez que apenas o Estado no qual há consumo da energia elétrica é competente para cobrar o tributo.

Conclui que, diante da ausência de prova de ocorrência de qualquer fato gerador do ICMS sobre energia elétrica no âmbito do Estado de Minas Gerais, o cancelamento do Auto de Infração é medida que se impõe, à luz dos precedentes judiciais que devem ser obrigatoriamente observados por este E. Conselho.

No entanto, verifica-se que os argumentos da Impugnante não têm o condão de elidir o feito fiscal.

Há que se destacar, inicialmente, que a Impugnante confunde as normas legais que disciplinam a incidência do ICMS e o momento da ocorrência do seu fato gerador com os dispositivos que estabelecem as hipóteses de anulação de créditos do imposto.

Cabe lembrar que a presente autuação versa, exclusivamente, sobre falta de estorno de créditos de ICMS, apropriados no momento das aquisições de energia elétrica, na proporção das saídas subsequentes da mesma mercadoria amparadas pela não incidência do imposto.

A obrigatoriedade do estorno de créditos está prevista no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CF/88, assim como no art. 21, inciso I da LC nº 87/96, que estabelecem a anulação dos créditos das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída posterior sujeita à não incidência do ICMS.

CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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:

I - 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;

A legislação mineira, acompanhando a regra constitucional, determina o estorno do crédito de ICMS decorrente da entrada de mercadoria que for objeto de saída subsequente alcançada pela isenção ou pela não incidência, a teor da regra contida no art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c art. 71, inciso I do RICMS/02.

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;

RICMS/02

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. 195 do RICMS/02, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica em casos da espécie.

Com essa alteração, o caput do referido dispositivo legal estabeleceu expressamente que, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS, os valores indevidamente apropriados serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, da multa relativa ao aproveitamento indevido e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

RICMS/02

Vigência a partir de 01/02/15

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

Portanto, na presente autuação inexistente qualquer exigência do imposto vinculado a fatos geradores inerentes às saídas de energia elétrica comercializada pela Impugnante, seja em operações internas seja em operações interestaduais.

O feito fiscal, repita-se, restringe-se ao estorno proporcional de créditos de créditos do imposto, em função da ocorrência de saídas interestaduais subsequentes de energia elétrica ao amparo da não incidência do ICMS em tais operações.

Assim, é absolutamente impertinente o argumento da Impugnante no sentido de que “a autuação parte do pressuposto de que haveria imposto a ser pago na aquisição de energia elétrica para comercialização e que tenha sido vendida a contribuintes localizados em outros Estados da Federação”, pois a acusação fiscal não se refere à situação mencionada.

De igual forma, em momento algum o Fisco imputou à Impugnante falta de recolhimento do ICMS relativo às vendas interestaduais de energia elétrica, com destino a outros comercializadores e/ou consumidores industriais sediados em outras unidades da Federação.

O Fisco reconhece que em tais operações não há ICMS a ser recolhido a este Estado, tanto que o estorno de créditos por ele promovido está baseado na não incidência do imposto em tais operações.

Pelas mesmas razões acima, não será aqui analisado o argumento da Impugnante quanto à “imprescindibilidade do consumo para ocorrência do fato gerador e definição da competência tributária”, por se tratar de tema que não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, devendo-se destacar, contudo, que em sua manifestação, o Fisco reproduziu a decisão relativa ao Acórdão nº 5.008/18/CE, que aborda com muita propriedade todos os aspectos constitucionais e legais acerca da tributação de operações envolvendo energia elétrica, inclusive no tocante ao disposto no art. 34, § 9º do ADCT da CF/88, art. 2º, § 1º, inciso III e art. 9º, inciso I, ambos da Lei Complementar nº 87/96, mencionados pela Autuada.

Importante destacar que, apesar de não ser estabelecimento consumidor, por se tratar de empresa comercializadora, as aquisições internas de energia elétrica efetuadas pela Impugnante são normalmente tributadas pelo ICMS, tanto é que ela se creditou do imposto relativo a essas aquisições, créditos estes parcialmente estornados, em função de saídas interestaduais subsequentes amparadas pela não incidência do imposto, nos termos do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CF/88.

Devem ser rejeitados, portanto, os argumentos da Impugnante, uma vez que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco está respaldada no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CF/88, no art. 21, inciso I da LC nº 87/96, assim como no art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c art. 71, inciso I do RICMS/02, que estabelecem a anulação do

crédito das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída posterior sujeita à não incidência do ICMS.

• **Alegação quanto à “Inexistência de Apropriação Indevida de Crédito - Acerto do Procedimento de Cálculo da Impugnante”**:

A Impugnante relata que se dedica à comercialização de energia elétrica, de modo que todos os contratos por ela firmados não envolvem o consumo de energia elétrica por ela própria.

Afirma que, quando há aquisição de energia elétrica tributada, toma os créditos de ICMS destacados nas notas fiscais.

Informa, ainda, que, para apurar o montante a ser estornado, leva em consideração toda a energia vendida e a adquirida. Se há um volume maior de saídas tributadas do que o volume de aquisições não tributadas, não há crédito a ser estornado, pois em tal cenário há um superávit de ICMS. Diferentemente, caso haja menos saídas tributadas, há ICMS a ser estornado.

Na sua visão, essa apuração global é o procedimento adequado, considerando a natureza do bem comercializado, que não é um bem que efetivamente transita pelo seu estabelecimento, cuja origem no Sistema Interligado Nacional não é identificável. Em razão de suas particularidades, não é possível fazer uma correspondência direta entre a energia adquirida e a energia vendida.

Acrescenta que o ICMS se submete à sistemática de apuração de débito e crédito de ICMS, de modo que todas as operações devem ser consideradas.

Segundo seu entendimento, esse procedimento não enseja nenhuma vantagem financeira a título de uma suposta economia de tributos.

Ressalta, porém, que o estado de Minas Gerais exige que o cálculo do estorno se dê na proporção das saídas subsequentes de energia elétrica em operações não tributadas pelo imposto.

Contudo, a seu ver, o procedimento adotado pelo Fisco inviabiliza o exercício de sua atividade econômica.

Salienta que, se o cálculo do estorno se der na proporção das saídas subsequentes não tributadas, sempre que o volume de saídas não tributadas for maior do que as tributadas o estorno do crédito será elevado, ensejando a majoração da tributação em operação que nem sequer é fato gerador do imposto.

Argumenta que, dessa maneira, seria coagida a vender energia elétrica predominantemente para contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais, cujas aquisições sejam tributadas, podendo inclusive recusar ofertas mais vantajosas economicamente de operações interestaduais, que não são tributadas.

Sustenta que, nessa medida, o procedimento implica ainda em diferenciação tributária entre bens em razão de sua procedência ou destino, prática vedada pelo art. 152 do CF/88.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui, nessa linha, que o procedimento fiscal é inaplicável às operações por ela realizadas.

No entanto, os argumentos da Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente.

Como bem salienta o Fisco, as peculiaridades da energia elétrica, em função de ser classificada como bem intangível, sua demanda, volume, circulação, inexistência de estoques, dentre outras, fazem com que apresente uma logística completamente diferenciada dos demais produtos a que se equipara para efeitos tributários.

Tais peculiaridades impossibilitam a vinculação direta entre a situação tributária da entrada e a situação tributária da saída, motivo pelo qual se adota a proporcionalidade.

Aliás, a própria Impugnante reconhece tal fato, ao afirmar que “em razão de suas particularidades, não é possível fazer uma correspondência direta entre a energia adquirida e a energia vendida”.

Assim, considerada a impossibilidade técnica de se determinar se a energia objeto da venda interestadual promovida pela Autuada, sem incidência de ICMS, foi adquirida para revenda em operação interna ou em operação interestadual, bem como a inexistência de estoque físico do produto, deverá ser efetuado o estorno dos créditos anteriormente apropriados na proporção das saídas (em quantidade - MWh) não tributadas sobre o total (também em quantidade) das saídas ocorridas no respectivo período de apuração.

Necessário destacar que, independentemente do fato de que a quantidade de energia objeto das entradas tributadas seja inferior ou superior à quantidade de energia objeto das saídas tributadas no período, haverá de ser aferida a proporção acima indicada, nos casos em que a Autuada tenha promovido venda de energia elétrica em operação interestadual (sem incidência do imposto).

Tal entendimento é corroborado pela solução externada pela SEF/MG na resposta à Consulta de Contribuinte nº 075/2011, cujos argumentos da Consulente eram basicamente os mesmos da Impugnante. Confira-se:

Consulta de Contribuinte nº 075/2011

Consulente: Vale Energia S/A

ORIGEM: Belo Horizonte – MG

Ementa:

“ICMS – ENERGIA ELÉTRICA – ESTORNO – A determinação de estorno, contida no inciso I do art. 71 do RICMS/02, deve ser observada pelo contribuinte que promover operações não alcançadas pela incidência do imposto, relativamente à energia elétrica cuja entrada tenha ensejado aproveitamento de crédito de ICMS.”

Exposição:

“**A Consulente**, com regime de tributação por débito e crédito, **informa exercer a atividade de compra e venda de energia elétrica** na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, tendo por clientes consumidores industriais e outras agentes do setor elétrico.

Aduz adquirir e vender a energia nesta e em outras unidades da Federação, relatando os procedimentos que adota tanto nas aquisições quanto na venda, relativamente à tributação pelo ICMS.

Lembra que, pelas peculiaridades do setor, nas operações em questão não há trânsito físico da mercadoria pelo seu estabelecimento, sendo que o controle de tais operações é feita a partir dos registros efetuados na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).

Além disso, pondera que, nos termos da legislação do ICMS, é assegurado ao contribuinte o direito ao crédito de ICMS oriundo das entradas tributadas de mercadorias destinadas à futura comercialização. Entretanto, tal direito somente poderá ser exercido quando a saída posterior também for alcançada pelo imposto.

Neste contexto, para fins de cumprimento da legislação e tendo em vista a impossibilidade de perfeita individualização da origem da energia adquirida e vendida, **entende que:**

a) **não haverá estorno de crédito do imposto caso as entradas tributadas (MW/h) sejam menores que as saídas tributadas (em MW/h)**, eis que se considera, nesta hipótese, que toda a energia adquirida no mercado interno foi alienada em operações realizadas no âmbito do Estado;

b) **por outro lado, caso as entradas tributadas (em MW/h) sejam maiores que as saídas tributadas (em MW/h), haverá estorno de crédito.** Neste caso, assume-se que o montante da energia adquirida em operação interna tributada, que ultrapasse a quantidade de energia vendida no âmbito do Estado, com incidência do ICMS, foi destinada a adquirente situado em outra unidade da Federação, sem incidência do imposto.

Entende, portanto, que somente haverá estorno de créditos nas hipóteses em que a quantidade de mercadoria vendida em operação interna for inferior à quantidade de energia adquirida também em operação interna.

Argumenta que as normas estabelecidas nos arts. 71 e 72 do RICMS/02 não se aplicam à hipótese, uma vez que a energia não se caracteriza como uma mercadoria comum, não sendo possível a sua perfeita identificação.

Consulta:

Está correto o entendimento acerca do critério e da metodologia para cálculo do crédito de ICMS a ser mensalmente estornado?

Resposta:

Preliminarmente, cabe ressaltar que a comercialização de energia elétrica está sujeita a regime especial de tributação contido no Capítulo III, arts. 45 a 53-J, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02, bem como à substituição tributária nas hipóteses estabelecidas nos arts. 67 a 72, Parte 1, Anexo XV do mesmo Regulamento. Também deve ser observada, no que couber, a Instrução Normativa SUTRI nº 03, de 04 de maio de 2009.

Dito isto, temos que a determinação de estorno contida no inciso I, art. 71 do RICMS deve ser observada pela Consulente em relação às operações não alcançadas pela incidência, cuja entrada da energia tenha ensejado aproveitamento de crédito de ICMS.

Considerada a impossibilidade técnica de se determinar se a energia objeto da venda interestadual promovida pela Consulente, sem incidência de ICMS, foi adquirida para revenda em operação interna ou em operação interestadual, bem como a inexistência de estoque físico do produto, deverá ser efetuado o estorno dos créditos anteriormente apropriados na proporção das saídas (em quantidade) não tributadas sobre o total (também em quantidade) das saídas ocorridas no respectivo período de apuração.

Destarte, independentemente do fato de que a quantidade de energia objeto das entradas tributadas seja inferior ou superior à quantidade de energia objeto das saídas tributadas no período, haverá de ser aferida a proporção acima indicada, caso a Consulente tenha promovido venda de energia em operação interestadual (sem incidência do imposto).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verificada a necessidade de estorno, cabe aplicação do disposto no art. 72 do Regulamento. Logo, tendo havido mais de uma aquisição ou recebimento e sendo impossível estabelecer correspondência entre estes e a energia cujo crédito deva ser estornado, o montante a estornar será calculado pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente.

Para efeitos de estorno, deverá ser observado ainda o disposto nos arts. 73 e 74 do RICMS/02 ...”

(Destacou-se)

Portanto, contrariamente à afirmação da Impugnante, o método empregado pelo Fisco, utilizando o percentual das saídas não tributadas em relação às saídas toais (em MWh), para fins de estorno proporcional do crédito, está em perfeita sintonia com a legislação que rege a matéria.

Ressalte-se que nos meses de janeiro a abril de 2023, não houve saídas tributadas de energia, embora tenha havido aquisições internas normalmente tributadas pelo ICMS, conforme quadro ilustrativo abaixo, referente ao Anexo 08 do Auto de Infração:

ANEXO 8								
e-PTA nº 01.002928934-41								
CMU TRADING COMERCIALIZADORA DE ENERGIA LTDA - IE: 001721819.00-06								
COMPARATIVO COMPRAS X VENDAS DE ENERGIA ELÉTRICA								
Mês de Referência	Compras de Energia Elétrica - em MWh				Vendas de Energia Elétrica - em MWh			
	Tributadas 1	Isentas 2	Não 3	Total 4 = (1+2+3)	Tributada 5	Isentas 6	Não 7	Total 8 = (5+6+7)
jan/23 Total	1.543,955	4.582,429	17.648,224	23.774,608	0,000	4.582,429	7.292,027	23.774,606
fev/23 Total	335,539	2.729,680	12.200,023	15.265,242	0,000	2.729,680	3.453,991	15.265,243
mar/23 Total	637,863	3.248,381	11.521,983	15.408,227	0,000	3.248,284	6.469,092	15.408,226
abr/23 Total	456,330	3.631,242	12.036,861	16.124,433	0,000	3.597,842	4.544,914	16.124,433
Total	2.973,687	14.191,732	53.407,091	70.572,510	0,000	14.158,235	21.760,024	70.572,508

Fontes: Anexos 12 e 13.

Assim, nos períodos acima indicados, a glosa efetuada deveria corresponder à totalidade dos créditos apropriados (100%), porém, adotando critério mais favorável à Impugnante, o Fisco ainda assim apurou os valores a serem glosados mediante a utilização do percentual equivalente à proporção entre as saídas não tributadas em relação às saídas totais, o que pode ser observado na planilha referente ao Anexo 07 do AI.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**ANEXO 7**

e-PTA nº 01.002928934-41

CMU TRADING COMERCIALIZADORA DE ENERGIA LTDA - IE: 001721819.00-06

PERCENTUAL DE ESTORNO DE CRÉDITO DO ICMS

Mês de Referência	Saídas de Energia Elétrica em MWh				Percentual de Estorno de Crédito Apurado pelo Fisco
	Total	Isentas	Tributadas + Não Tributadas	Não Tributadas	
	1	2	3 = (1 - 2)	4	
jan/23 Total	23.774,606	4.582,429	19.192,177	7.292,027	37,99%
fev/23 Total	15.265,243	2.729,680	12.535,563	3.453,991	27,55%
mar/23 Total	15.408,226	3.248,284	12.159,942	6.469,092	53,20%
abr/23 Total	16.124,433	3.597,842	12.526,591	4.544,914	36,28%
Total Geral	70.572,508	14.158,235	56.414,273	21.760,024	-

Fonte: Anexo 13

Por outro lado, não há que se falar em “diferenciação tributária entre bens em razão de sua procedência ou destino”, como afirma a Impugnante, pois, como já afirmado, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco está respaldada no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CF/88, no art. 21, inciso I da LC nº 87/96, assim como no art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c art. 71, inciso I do RICMS/02, que estabelecem a anulação do crédito das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída posterior sujeita à não incidência do ICMS.

• **Alegação quanto à “Inexistência de Apropriação Indevida de Crédito – Inexigibilidade de Estorno Proporcional e a Analogia Indevida”:**

A Impugnante narra que a autuação parte do pressuposto de que ela tinha o dever de realizar o estorno de crédito de aquisição de energia elétrica na proporção das saídas subsequentes não tributadas.

Salienta, porém, que nenhum dos dispositivos apontados como infringidos na atuação estabelece o dever de realizar o estorno de forma proporcional e não global.

Argumenta que não poderia ser diferente, pois esse dever não existe, complementando que, na legislação mineira, exige-se o estorno proporcional apenas nos casos em que há aquisição de energia elétrica pelo consumo e parte da energia adquirida não foi utilizada, tendo sido objeto de liquidação no Mercado de Curto Prazo (“MCP”) e no Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficit (“MCSD”) no âmbito da CCEE.

Pontua que essa exigência encontra-se na Resolução nº 4.956/16, cujo art. 3º, inciso I, prevê uma forma de cálculo de estorno no caso de o agente atuante na CCEE apresentar posição credora, e no caso de haver entrada de energia elétrica do estabelecimento.

Expõe que, neste cenário, o estorno proporcional é a medida consentânea com o fato de que parte da energia adquirida não foi empregada no processo produtivo e foi objeto de cessão no MCP e no MCSD, de modo que o crédito é injustificável.

Contudo, na visão da Impugnante, a sua situação é completamente diferente, uma vez que ela se limita a comercializar energia, a qual, evidentemente, em razão da dinâmica de funcionamento do setor elétrico, não transita em seu estabelecimento e, portanto, não é objeto de qualquer saída.

Relata que, durante a fiscalização que antecedeu a lavratura do Auto de Infração, foi informada do entendimento do Estado no sentido de que o estorno dos créditos de ICMS tomados deveriam seguir a forma de cálculo prevista na Resolução nº 4.956/16, a qual não foi apontada na fundamentação legal do Auto de Infração. Apesar da ausência desse apontamento, o que se tem efetivamente no ato administrativo discutido é aplicação da Resolução 4.956/16 por analogia.

Sustenta, no entanto, que os acórdãos deste E. Conselho e as respostas a Consultas de Contribuintes da SEF/MG que tratam da Resolução nº 4.956/16 são todos no sentido de que o estorno proporcional se dá nos casos em que há aquisição de energia elétrica para consumo e cujas sobras foram posteriormente liquidadas, conforme acórdão a seguir, citado a título de exemplo:

ACÓRDÃO Nº 24.524/23/3ª

“... A METODOLOGIA PARA SE CALCULAR O VALOR DO CRÉDITO A ESTORNAR EM RAZÃO DE SAÍDAS DE ENERGIA ELÉTRICA AO ABRIGO DA NÃO-INCIDÊNCIA NO ÂMBITO DE LIQUIDAÇÕES NO MCP DA CCEE FOI DEFINIDA PELA CITADA RESOLUÇÃO Nº 4.956/16, ESPECIALMENTE EM SEU ART. 3º, INCISO I E §§ 1º E 2º, JÁ REPRODUZIDO ACIMA.

ELA LEVA EM CONSIDERAÇÃO AS QUANTIDADES DE ENERGIA ELÉTRICA ADQUIRIDA E EFETIVAMENTE CONSUMIDAS E NÃO OS VALORES DAS OPERAÇÕES DE ENTRADA E SAÍDA, O QUE SE MOSTRA CONSENTÂNEO COM A ESTRUTURA DO ICMS, NA QUAL O CRÉDITO NÃO TEM NATUREZA ‘FINANCEIRA’, MAS SIM ‘FÍSICA’.

PARA EXEMPLIFICAR A FORMA DE IMPLEMENTAÇÃO DO ESTORNO DE CRÉDITO PREVISTA NA CITADA RESOLUÇÃO, IMAGINE-SE A SEGUINTE SITUAÇÃO: UM DETERMINADO AGENTE CONSUMIDOR ADQUIRIU, EM CONTRATOS BILATERAIS, UM TOTAL DE 1.000 MWH, NO VALOR TOTAL DE R\$ 200.000,00, COM CRÉDITO DO IMPOSTO DE R\$ 36.000,00 (18%). DURANTE O MÊS, CONSUMIU APENAS 700 MWH EM SEU ESTABELECIMENTO. OS 300 MWH REMANESCENTES FORAM LIQUIDADOS NA CCEE. APLICANDO-SE OS CRITÉRIOS PREVISTOS NOS §§ 1º E 2º DO ART. 3º, O RESULTADO SERÁ UM ÍNDICE DE ESTORNO DE ‘0,3’, OU SEJA, UM ESTORNO DE 30% DO CRÉDITO APROPRIADO (30%).

ESSE ÍNDICE NADA MAIS É DO QUE A PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL DA ENERGIA ADQUIRIDA E **NÃO CONSUMIDA** EM RELAÇÃO AO TOTAL ADQUIRIDO ($300/1000 = 0,3$ OU 30%).

ASSIM, SERÃO ESTORNADOS 30% DOS CRÉDITOS APROPRIADOS PELAS ENTRADAS DE ENERGIA ELÉTRICA (R\$ 36.000,00 X 0,3 = R\$ 10.800,00) ...”

(...)

Afirma que, na mesma linha, a Consulta de Contribuinte nº 113/2021 indica que a aplicação do método previsto na Resolução nº 4.956/2016 se dá somente no caso de energia elétrica não consumida e na qual se reconhece também a impossibilidade de realizar uma relação direta entre a energia recebida com isenção e aquela que foi consumida.

Consulta de Contribuinte nº 113/2021

ICMS - ISENÇÃO - ENERGIA ELÉTRICA NÃO UTILIZADA - BASE DE CÁLCULO - Para cálculo da parcela do imposto a que se refere o subitem 210.2 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/2002, aplica-se por analogia o disposto no art. 3º da Resolução nº 4.956/2016.

(...)

Tendo em vista a natureza da mercadoria ‘energia elétrica’, não é possível estabelecer uma correspondência entre a energia que foi recebida com a aludida isenção e aquela não consumida pelo estabelecimento destinatário.

Nesse sentido, a Resolução nº 4.956/2016, que 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 e nas apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits - MCSD, prevê critério próprio para o recolhimento do imposto diferido na operação anterior, relativo às entradas de energia elétrica no estabelecimento.

Portanto, em relação às entradas de energia elétrica com aplicação da isenção prevista no item 210 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/2002, aplica-se por analogia o disposto no art. 3º da referida resolução, nos seguintes termos: ...”

(...)

De acordo com a Impugnante, o que se tem é que a autuação ora questionada se deu a partir da analogia, que ignorou a incompatibilidade da aplicação do racional utilizado nas situações em que há consumo para o cenário em que há

apenas comercialização, acrescentando que essa aplicação por analogia resultou em exigência de tributo não prevista em lei, contrariando o disposto no art. 108, § 1º do CTN.

Assim, no seu entendimento, como a exigência de estorno de crédito de aquisição de energia elétrica na proporção das saídas subsequentes encontra respaldo apenas na Resolução nº 4.956/16, que trata de situação completamente distinta das operações em análise, é evidente que houve a aplicação do procedimento previsto no diploma por analogia.

Alega, porém, que, considerando o princípio da legalidade que rege a tributação (art. 150, I, da CF/88) e a Administração Pública (art. 37, caput, CF/88), não poderia ter sido exigido o estorno proporcional para exigir tributos, razão pela qual o cancelamento da autuação é imperativo.

No entanto, analisando-se os argumentos apresentados, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, cabe destacar que a Resolução nº 4.956/16 disciplina as obrigações tributárias a serem observadas pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo de energia elétrica, tanto em relação às posições devedoras, quanto às posições credoras.

De acordo com a mencionada resolução, o estorno de créditos se restringe aos casos em que o perfil do agente da CCEE apresentar posição financeira credora E o seu Balanço Energético for positivo (em MW – critério físico – sobras de energia), isto é, somente quando houver efetiva disponibilização de energia elétrica para o mercado, conforme estabelece o seu art. 3º, caput e inciso I.

Nessa hipótese, por se tratar de ambiente multilateral, onde não se conhece o comprador e o vendedor, as sobras de energia transacionadas são equiparadas a saídas interestaduais, amparadas pela não incidência do ICMS, motivo pelo qual a resolução em questão estabelece a obrigatoriedade do estorno proporcional dos créditos inerentes a essas sobras do agente.

Para esse fim, é calculado o índice de estorno, que equivale ao resultado positivo da divisão da quantidade relativa ao Balanço Energético (em MWh) pela quantidade total de energia elétrica adquirida mediante contratos registrados na CCEE pelo perfil de agente no período.

Não é este, entretanto, o caso dos autos, pois o balanço energético da Impugnante, nos períodos objeto da autuação, é nulo (zero), uma vez que o total de entradas é exatamente igual ao total de saídas de energia elétrica vinculados a contratos bilaterais por ela firmados com os seus clientes, o que pode ser observado na planilha denominada “Comparativo Compras x Vendas de Energia Elétrica” (Anexo 08), conforme exemplos abaixo, relativos ao exercício de 2019:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANEXO 8

e-PTA nº 01.002928934-41

CMU TRADING COMERCIALIZADORA DE ENERGIA LTDA - IE: 001721819.00-06

COMPARATIVO COMPRAS X VENDAS DE ENERGIA ELÉTRICA

Mês de Referência	Compras de Energia Elétrica - em MWh				Vendas de Energia Elétrica - em MWh			
	Tributadas	Isentas	Não Tributadas	Total	Tributadas	Isentas	Não Tributadas	Total
	1	2	3	4 = (1 + 2 + 3)	5	6	7	8 = (5 + 6 + 7)
out/18 Total	2.522,399	2.197,337	16.191,814	20.911,550	3.571,007	1.908,132	15.432,411	20.911,550
nov/18 Total	1.950,428	2.161,478	25.392,836	29.504,742	3.410,041	2.161,439	23.933,221	29.504,701
dez/18 Total	3.194,073	1.442,570	30.332,796	34.969,439	3.710,134	1.442,570	29.816,735	34.969,439
jan/19 Total	2.052,482	1.469,560	27.993,036	31.515,078	3.856,611	1.469,560	26.188,907	31.515,078
fev/19 Total	2.196,228	1.113,024	20.881,761	24.191,013	4.920,058	1.113,024	18.158,516	24.191,598
mar/19 Total	1.454,528	1.006,808	15.951,446	18.412,782	4.049,004	1.006,808	13.359,965	18.415,777
abr/19 Total	2.866,413	1.113,024	18.009,264	21.988,701	4.776,110	1.113,024	16.096,067	21.985,201
mai/19 Total	5.295,183	1.069,497	16.751,097	23.115,777	6.304,317	1.069,497	15.741,963	23.115,777
jun/19 Total	2.883,607	1.023,411	22.455,515	26.362,533	4.913,486	1.023,411	20.425,637	26.362,534
jul/19 Total	4.906,167	881,280	15.454,080	21.241,527	4.628,238	881,280	15.732,009	21.241,527
ago/19 Total	4.855,317	910,656	15.225,216	20.991,189	4.760,927	910,656	15.319,606	20.991,189
set/19 Total	11.212,746	938,573	16.741,132	28.892,451	12.179,946	938,573	15.773,933	28.892,452
out/19 Total	12.349,218	1.012,920	14.324,492	27.686,630	12.977,311	1.012,920	13.696,399	27.686,630
nov/19 Total	18.641,017	1.085,254	19.038,948	38.765,219	18.640,821	1.085,254	19.039,144	38.765,219
dez/19 Total	18.296,167	1.055,423	23.022,623	42.374,213	18.545,783	1.055,423	22.773,007	42.374,213

Por oportuno, seguem abaixo as considerações do Fisco sobre a questão acima, cujas contrarrazões foram integralmente ratificadas pela Assessoria do CCMG:

Manifestação Fiscal

“... A Autuada aponta também que o Fisco utilizou, por analogia, a Resolução nº 4.956/2016 para apurar o montante do imposto a ser estornado, sendo que essa norma não foi capitulada no Auto de Infração.

Mais uma vez não assiste razão à Autuada, senão, vejamos:

O Convênio ICMS nº 15/2007, que dispõe sobre o cumprimento de obrigações tributárias em operações com energia elétrica, inclusive aquelas cuja liquidação financeira ocorra no âmbito da CCEE, encontra-se regulamentado no Estado de Minas Gerais pelos artigos 53-E, 53-F e 53-G do Anexo IX do RICMS/02, atualmente art. 61 a 64 do Anexo VIII do RICMS/23.

Até o ano de 2016 a operacionalização das obrigações tributárias a serem observadas pelos agentes da CCEE, nas liquidações no MCP, estavam disciplinadas na Instrução Normativa SUTRI nº 03/2009.

Posteriormente foi editada a **Resolução SEF nº 4.956/2016, que dispõe sobre as obrigações,**

principal e acessória, a serem observadas pelos agentes da CCEE, nas liquidações no MCP e nas apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits - MCSD.

A legislação tributária ao estabelecer que o contribuinte deverá emitir nota fiscal de saída – sem destaque do imposto, no caso de posição credora apurada no MCP da CCEE **equiparou o tratamento tributário dispensado nesta hipótese à saída de energia elétrica em operação interestadual**, não ocorrendo, portanto, a incidência de ICMS em relação a esta operação.

Deste modo, em razão da equiparação ao tratamento dispensado às operações interestaduais, alcançadas pela não incidência do imposto, os correspondentes créditos de ICMS - relacionados à disponibilização de energia elétrica ao MCP da CCEE - devem ser estornados, conforme estabelecido no inciso I do art. 71 do RICMS/02, bem como deverá ocorrer o recolhimento do ICMS referente a eventual aquisição de mercadorias com diferimento do imposto, em obediência ao disposto no inciso I do art. 15 do mesmo regulamento.

Com a Resolução nº 4.956/2016, a SEF estabeleceu metodologia específica para a realização do estorno de crédito na hipótese do **perfil de agente apresentar posição credora e o seu Balanço Energético apresentar valor positivo** nas liquidações no MCP, caracterizando disponibilização de energia elétrica para o mercado.

Frise-se, **para que ocorra o estorno de crédito, nos termos da citada resolução, é necessário que o agente apresente:**

- **posição credora** no resultado do processo liquidação;
- **balanço energético positivo.**

[...]

Conforme estabelecido no § 2º do art. 3º da Resolução nº 4.956/2016, para efeito de apuração do estorno do crédito apropriado na aquisição de energia elétrica, considera-se Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido o **resultado positivo da divisão do valor obtido no Balanço Energético pela quantidade total de energia elétrica adquirida mediante contratos registrados na CCEE** pelo perfil de agente no período.

Esse índice será aplicado sobre os créditos apropriados no **período de referência**, da liquidação financeira.

Como, **no caso sob apreciação, a Autuada não disponibilizou energia elétrica ao MCP, já que toda a energia elétrica comercializada foi objeto de contratos bilaterais**, o Fisco não utilizou a metodologia estabelecida pela citada resolução.

Para apurar o montante do imposto estornado, conforme detalhadamente demonstrado nos anexos do e-PTA, **o Fisco utilizou a proporcionalidade das operações de saída – procedimento tecnicamente idôneo e adequadamente aplicável às mercadorias intangíveis.**

Conclui-se, portanto, ser descabida a alegação de utilização da Resolução nº 4.956/2016 por analogia, sem sua citação no rol de dispositivos considerados infringidos ...”

(Destacou-se)

Quanto ao Acórdão nº 24.524/23/3ª, ao contrário da pretensão da Impugnante, tal decisão acaba por ratificar o entendimento até aqui exposto, pois a infração nº 01 nele analisada era análoga ao caso dos autos, por se tratar de estorno proporcional de créditos por entradas de energia elétrica, cujas saídas subsequentes, vinculadas a contratos bilaterais, ocorreram ao amparo da não incidência do ICMS (operações interestaduais), sendo as exigências fiscais aprovadas pela D. 2ª Câmara de Julgamento (com exceção da multa isolada exigida, por erro de capitulação legal).

A segunda infração, cujas exigências também foram aprovadas pela 2ª Câmara (exceção feita à multa isolada), não se adequa ao caso presente, por se tratar de sobras de energia elétrica, que foram objeto de liquidação no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), pois, como já afirmado, no caso do presente processo a Impugnante não disponibilizou energia elétrica para o mercado, uma vez que toda a energia por ela adquirida foi revendida em operações vinculadas a contratos bilaterais firmados com os seus clientes, ou seja, a Impugnante não teve sobras de energia liquidadas no MCP da CCEE.

ACÓRDÃO Nº 24.524/23/3ª

EMENTA

INFRAÇÃO Nº 01:

“CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA – NÃO INCIDÊNCIA/SAÍDA INTERESTADUAL. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS REFERENTES À ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA QUE FOI POSTERIORMENTE COMERCIALIZADA EM OPERAÇÕES BILATERAIS DE VENDA INTERESTADUAL, AO AMPARO DA NÃO-INCIDÊNCIA. OS CRÉDITOS DEVEM SER ESTORNADOS NOS TERMOS DO ART. 71, INCISO I, DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE

REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, A PENALIDADE ISOLADA DEVE SER EXCLUÍDA POR SER INAPLICÁVEL À ESPÉCIE.” (GRIFOU-SE)

INFRAÇÃO Nº 02:

“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 (MCP) DA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (CCEE), AO AMPARO DA NÃO-INCIDÊNCIA. OS CRÉDITOS DEVEM SER ESTORNADOS NOS TERMOS DO ART. 71, INCISO I, DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, A PENALIDADE ISOLADA DEVE SER EXCLUÍDA POR SER INAPLICÁVEL À ESPÉCIE.” (GRIFOU-SE)

DECISÃO:

CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A CONSTATAÇÃO, ... DAS SEGUINTE IRREGULARIDADES:

1. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS VINCULADOS À AQUISIÇÃO DE **ENERGIA ELÉTRICA NÃO UTILIZADA NO ESTABELECIMENTO E POSTERIORMENTE COMERCIALIZADA AO ABRIGO DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, POR MEIO DE CONTRATOS BILATERAIS INTERESTADUAIS.** O ART. 71, INCISO I, DO RICMS/02 EXIGE O ESTORNO DE CRÉDITO NESSA SITUAÇÃO. AS INFRAÇÕES FORAM CONSTATADAS ENTRE AGOSTO DE 2017 E DEZEMBRO DE 2018.

[...]

2. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS VINCULADOS À AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO UTILIZADA NO ESTABELECIMENTO E POSTERIORMENTE LIQUIDADA NO MERCADO DE CURTO PRAZO (MCP) DA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (CCEE). **O ART. 71, INCISO I, DO RICMS/02 EXIGE O ESTORNO DE CRÉDITO NESSA SITUAÇÃO, OBSERVADAS AS REGRAS DA RESOLUÇÃO Nº 4.956/16.** AS INFRAÇÕES FORAM CONSTATADAS ENTRE AGOSTO DE 2017 E DEZEMBRO DE 2018.

[...]

COMO DITO, A AUTUADA É UM AGENTE QUE ADQUIRE E COMERCIALIZA ENERGIA ELÉTRICA POR MEIO DO AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE (ACL), LIQUIDANDO SUAS SOBRAS E DÉFICITS NO MCP/CCEE E **COMERCIALIZANDO BILATERALMENTE SEUS EXCEDENTES DE ENERGIA ELÉTRICA**

COM OUTROS AGENTES DO MERCADO, EM MOMENTO ANTERIOR À LIQUIDAÇÃO DA CCEE.

[...]

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, À UNANIMIDADE, EM JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, PARA EXCLUIR A MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XXVI, DA LEI Nº 6.763/75 NO CASO DAS INFRAÇÕES DECORRENTES DA SAÍDA DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO UTILIZADA NO ESTABELECIMENTO, POR SER INAPLICÁVEL À ESPÉCIE, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CCMG ...”

(DESTACOU-SE)

Observe-se que a 2ª Câmara de Julgamento somente fez menção à Resolução nº 4.956/16 em relação à segunda infração.

De igual forma, a Consulta de Contribuinte nº 113/2021 não se aplica ao caso dos autos, no tocante à utilização, por analogia, das normas estabelecidas na Resolução nº 4.956/16, uma vez que, além de analisar matéria distinta da versada no presente processo, também envolvia liquidação de sobras de energia no MCP da CCEE, o que pode ser observado na própria exposição da consulente, *in verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 113/2021

Exposição:

“A Consulente apura o ICMS pelo regime de débito e crédito e tem como atividade econômica principal informada no cadastro estadual a extração de minério de ferro (CNAE 0710-3/01).

Informa que, para atender a demanda energética de suas operações, a empresa, por outros estabelecimentos, investe também na geração de energia elétrica.

Esclarece que recebe energia dos estabelecimentos geradores sob o amparo da isenção prevista no item 210 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/2002.

Explica que a energia elétrica recebida não é totalmente utilizada pelo estabelecimento em seu processo extrativo e, de acordo com o previsto no item 210.2 da Parte 1 do Anexo I do Anexo I do RICMS/02, o imposto correspondente à parcela não utilizada deverá ser recolhido aos cofres públicos.

Relata que **a parcela não utilizada se refere à energia liquidada no âmbito da CCEE em decorrência de, em determinados meses, assumir a posição credora** e emitir notas fiscais de saída interestadual de energia, conforme previsto no Convênio ICMS nº 15/2007 ...”

(Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em que pese a repetição, cabe reiterar que a Impugnante não teve sobras de energia liquidadas no MCP da CCEE, uma vez que toda a energia por ela adquirida, nos períodos objeto da presente autuação, foi revendida em operações vinculadas a contratos bilaterais firmados com os seus clientes.

Como afirmado anteriormente, o procedimento fiscal restringe-se aos ditames legais que estabelecem as hipóteses de anulação de créditos do imposto.

Portanto, a glosa dos créditos está fundamentada no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CF/88, no art. 21, inciso I da LC nº 87/96, assim como no art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c art. 71, inciso I do RICMS/02, que determinam a anulação do crédito das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída posterior sujeita à não incidência do ICMS.

Resumindo: como a Impugnante não teve sobras de energia liquidadas no MCP da CCEE, não se aplica ao caso dos autos as disposições estabelecidas na Resolução nº 4.956/16.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar o estorno proporcional dos créditos, utilizando como parâmetro o percentual equivalente à divisão das saídas com não incidência do ICMS pelo total de saídas de energia elétrica, em cada mês de apuração.

Não é condizente com a realidade dos fatos a afirmação da Impugnante de que nenhum dos dispositivos apontados como infringidos na atuação estabelece o dever de realizar o estorno de forma proporcional.

Para tanto, basta uma simples leitura dos campos próprios do Auto de Infração, bem como do Relatório Fiscal Complementar a ele anexado, para se verificar que, dentre outros dispositivos, foram listados como infringidos o art. 32, inciso I e § 2º da Lei nº 6.763/75, assim como o art. 71, inciso I c/c art. 74 do RICMS/02, que estabelecem, claramente, a obrigatoriedade do estorno proporcional dos créditos apropriados em casos análogos ao analisado no presente processo.

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;

[...]

§ 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.**

(Destacou-se)

RICMS/02

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;

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

(Destacou-se)

• **Alegação quanto à** “Ausência de Explicitação do Efetivo Fundamento Legal da Autuação”:

A Impugnante afirma que, embora o Auto de Infração não tenha apontado a Resolução nº 4.956/16 como fundamento legal, o dever de estorno de crédito de aquisição de energia elétrica na proporção das saídas subsequentes não tributadas encontra respaldo apenas neste diploma legal. Dessa forma, é evidente o grave problema de fundamentação da cobrança no ato administrativo discutido.

Esta questão, no entanto, já foi refutada nos tópicos anteriores, inclusive naquele relativo à questão preliminar, onde restou demonstrado que a Resolução nº 4.956/16 disciplina as obrigações tributárias a serem observadas pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo de energia elétrica, tanto em relação às posições devedoras, quanto às posições credoras, não sendo este, entretanto, o caso dos autos.

Como já esclarecido, a glosa dos créditos está fundamentada no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CF/88, no art. 21, inciso I da LC nº 87/96, assim como no art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c art. 71, inciso I do RICMS/02, que determinam a anulação do crédito das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída posterior sujeita à não incidência do ICMS.

Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (utilização indevida/falta

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de estorno de créditos), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência."

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;

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

[...]

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53."

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com

a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

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

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

(...)

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

Questões de Cunho Constitucional

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Vinícius Augustus de Vasconcelos Rezende Alves e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Sarah Pedrosa de Camargos Manna. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Ivana Maria de Almeida e Paola Juracy Cabral Soares.

Sala das Sessões, 19 de junho de 2024.

**Wertson Brasil de Souza
Relator**

**Antônio César Ribeiro
Presidente / Revisor**

P