

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	24.523/23/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002300070-56	
Impugnação:	40.010153922-10	
Impugnante:	Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas	
	IE: 313002022.01-20	
Proc. S. Passivo:	Otto Carvalho Pessoa de Mendonça	
Origem:	DF/Ipatinga	

EMENTA

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.

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.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos à entrada de energia elétrica não utilizada no estabelecimento e posteriormente comercializada em contratos bilaterais interestaduais ou por meio de liquidação no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE). As infrações ocorreram nas competências de março, abril e julho a setembro de 2017, março a agosto e outubro a dezembro de 2018.

A Autuada é um consumidor livre, que adquire e comercializa energia elétrica por meio do Ambiente de Contratação Livre (ACL), liquidando suas sobras e déficits no MCP/CCEE e, também, comercializando bilateralmente seus excedentes de

energia elétrica com outras agentes do mercado, em momento anterior à liquidação das sobras e déficits.

Até 31/12/16, a Autuada realizava um estorno de crédito único em cada competência mensal, envolvendo tanto a energia elétrica vendida bilateralmente em operações interestaduais, quanto aquela liquidada no MCP/CCEE (posição credora), ambas realizadas ao abrigo da não incidência.

Para apurar o valor a ser estornado, amparava-se na Consulta de Contribuinte nº 317/14, por ela formulada, que orientava a aplicação, por analogia, da metodologia de estorno utilizada nos créditos relativos ao ativo imobilizado, consistente em apurar o percentual de saídas isentas em relação ao total de saídas do estabelecimento (com base nos valores informados na DAPI), aplicando esse percentual sobre os créditos de energia elétrica apropriados no mesmo período.

Assim, apesar da Consulta de Contribuinte nº 317/14 se referir apenas a liquidações na CCEE, sua metodologia de cálculo acabou sendo utilizada, também, para os estornos de crédito decorrentes das operações bilaterais de saída interestadual de energia elétrica.

No entanto, a Resolução nº 4.956, de 13 de dezembro de 2016, que entrou em vigor a partir de 01/01/17, passou a prever em seu art. 3º uma metodologia específica para o estorno do crédito referente à parcela da energia elétrica liquidada no MCP/CCEE (posição credora), regra essa que não foi observada pela Autuada, a qual continuou realizando um estorno único, baseado na metodologia da Consulta de Contribuinte nº 314/17.

Exigências de ICMS, Multa de revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 55/78, acompanhada dos documentos de págs. 79/129.

Afirma, em apertada síntese, o que segue:

- apesar da publicação da Resolução nº 4.956/16, o entendimento exarado pela Fazenda Estadual na Consulta de Contribuinte nº 317/14 continua aplicável, de forma que a metodologia por ela adotada no estorno dos créditos de energia elétrica é legítima, mesmo com a revogação da IN SUTRI nº 03/09, uma vez que o art. 71, inciso I, do RICMS/02 permanece intacto;

- não deve ser feita a individualização entre as operações de venda interestadual de energia destinadas à industrialização ou comercialização do próprio produto e as operações de venda de energia no Mercado de Curto Prazo (liquidação na CCEE), uma vez que a energia objeto de estorno de crédito foi utilizada indistintamente para toda a sua atividade;

- existe vício formal na Resolução nº 4.956/16, tendo em vista que a matéria deveria ser regulamentada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ),

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que é o órgão eleito para uniformizar o tratamento das obrigações tributárias em operações com energia elétrica;

- a Resolução nº 4.956/16 é inaplicável às operações de venda de energia elétrica decorrentes de celebração de contratos bilaterais, cuidando apenas de liquidação na CCEE, de forma que a adoção do critério de estorno da Consulta de Contribuintes nº 317/14 continua válido quanto a essa parcela da energia elétrica (vendas bilaterais interestaduais);

- apesar de ter acatado o entendimento do Fisco mineiro ao longo dos anos, não há que se falar em aplicação de regra específica para o estorno dos respectivos créditos pelas entradas de energia elétrica, como a prevista na citada resolução, uma vez que o art. 155, § 2º, incisos I e II, da CF/88 e a própria Lei Complementar nº 87/96 dispõem claramente que o estorno é devido apenas se a operação posterior for alcançada por uma isenção ou não incidência, que não é o caso das operações autuadas, as quais são tributadas no destino. Cita jurisprudência do STF;

- em tais operações há somente uma única venda interestadual de energia elétrica tributada pelo ICMS, de tal modo que não existe desoneração do imposto (não incidência ou imunidade), mas apenas o deslocamento da arrecadação para a entrada no estado de destino. Conclui que estornar o crédito nessa situação fere a regra constitucional que transfere a totalidade da arrecadação para o estado destinatário da energia elétrica, pois o ICMS passará a integrar definitivamente a arrecadação do estado de origem;

- por ficção jurídica, as liquidações de excedentes no MCP/CCEE são equiparadas às operações bilaterais de venda interestadual, sendo o ICMS devido, nos dois casos, ao estado de destino onde está situado o estabelecimento que adquiriu a mercadoria bilateralmente ou por meio de posição devedora na liquidação da CCEE. Acrescenta que o estabelecimento que vende a energia elétrica adquirida no mercado livre, como é o caso da Autuada, faz jus à restituição/ressarcimento proporcional do ICMS relativo aos montantes comercializados bilateralmente e liquidados na CCEE, sendo a manutenção do crédito a técnica adequada para tal *mister*;

- as liquidações no MCP/CCEE não estão sujeitas à incidência do ICMS, na medida em que tais operações representam cessão de direitos e não contratos de compra e venda. Transcreve excertos de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e afirma que o Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) já abraçou tal entendimento. Conclui que o estorno dos créditos em comento conduz a um duplo prejuízo, visto que já houve um pagamento antecipado de ICMS para Minas Gerais relativo à energia elétrica não consumida no estado e que o crédito a ele relativo ainda será estornado.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 130/143, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 144/156, opina, quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

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, salvo pequenas alterações.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos à entrada de energia elétrica não utilizada no estabelecimento e posteriormente comercializada em contratos bilaterais interestaduais ou por meio de liquidação no MCP/CCEE. As infrações ocorreram nas competências de março, abril e julho a setembro de 2017, março a agosto e outubro a dezembro de 2018.

Exigências de ICMS, Multa de revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Como dito, a Autuada é um consumidor livre, 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 outras agentes do mercado, em momento anterior à liquidação da CCEE.

Até 31/12/16, a Autuada realizava um estorno de crédito único em cada competência, envolvendo tanto a energia elétrica liquidada no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), quanto aquela vendida bilateralmente para outros agentes em operações interestaduais, conforme determina o art. 71, inciso I, do RICMS/02:

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;

(...)

(Destacou-se)

A IN SUTRI nº 03/09 “*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*”. No entanto, o critério a ser

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilizado no estorno de créditos de que trata o seu art. 3º, parágrafo único, não se encontra explicitado na legislação tributária estadual:

IN SUTRI nº 03/09

Art. 3º O contribuinte enquadrado na posição credora deverá emitir no período da efetiva liquidação financeira nota fiscal para registro da saída da energia elétrica, indicando como valor da operação o apurado em cada estabelecimento mediante rateio proporcional à carga medida no período, sem destaque de ICMS.

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

(Destacou-se)

Por essa razão, a Autuada formulou a Consulta de Contribuinte nº 317/14, na qual foi orientada a utilizar, nos estornos de créditos de energia elétrica decorrentes de posição credora na CCEE, critério de apuração semelhante àquele adotado no estorno de crédito do ativo imobilizado, em interpretação analógica da legislação tributária, fundamentada no art. 108, inciso I e § 1º, do CTN:

CTN

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

(...)

§ 1º O emprego da analogia **não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.**

(Destacou-se)

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 317/2014

(...)

RESPOSTA:

O CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO ESTORNO DE CRÉDITOS DE ICMS DE QUE TRATA O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 3º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 03/2009 NÃO SE ENCONTRA EXPLICITADO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL.

NA AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO EXPRESSA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL, OS PRINCÍPIOS DE DIREITO PÚBLICO DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE AUTORIZAM A APLICAÇÃO DE CRITÉRIOS COM BASES RACIONAIS PARA QUE SE EFETIVEM OS COMANDOS NORMATIVOS.

PARA ESSE FIM, O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, NO § 1º DO SEU ART. 108, AUTORIZA O EMPREGO DA ANALOGIA, DESDE QUE NÃO RESULTE NA EXIGÊNCIA DE TRIBUTO NÃO PREVISTO EM LEI.

EM RELAÇÃO À HIPÓTESE EM COMENTO, REPUTA-SE COMO CRITÉRIO IDÔNEO A SEGUINTE METODOLOGIA: O PERCENTUAL RESULTANTE DA DIVISÃO ENTRE O VALOR TOTAL DO CAMPO “SAÍDA NÃO TRIBUTADA” DO MÊS (EXCLUÍDAS AS SIMPLES REMESSAS E AS SAÍDAS COM MANUTENÇÃO DE CRÉDITO) APRESENTADO NA DAPI E O VALOR TOTAL DO CAMPO “TOTAL DE SAÍDAS” DO MÊS APRESENTADO NA DAPI (EXCLUÍDOS OS RETORNOS DE SIMPLES REMESSAS) DEVE SER APLICADO SOBRE O TOTAL DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS ÀS ENTRADAS DE ENERGIA ELÉTRICA NO ESTABELECIMENTO, NO MESMO PERÍODO DE APURAÇÃO EM QUE SE REALIZA O CÁLCULO DO ESTORNO.

(DESTACOU-SE)

Assim, a Autuada passou a realizar um estorno unificado mensal relativo à energia elétrica adquirida e posteriormente comercializada, englobando indistintamente tanto as operações de liquidação da CCEE quanto as vendas bilaterais interestaduais a outros agentes do mercado, não obstante a Consulta de Contribuinte nº 317/14 fazer referência apenas às operações de liquidação na CCEE que resultassem em posição credora (disponibilização de energia elétrica ao mercado).

Entretanto, em 13 de dezembro de 2016, foi publicada a Resolução nº 4.956/16, vigente a partir de 01/01/17, que revogou a IN SUTRI nº 03/09.

O art. 3º, incisos I e II e §§ 1º e 2º, dessa resolução passou a prever uma metodologia específica para o estorno dos créditos de ICMS referentes à parcela da energia elétrica não consumida no estabelecimento e que tenha sido liquidada no MCP/CCEE (posição credora):

Resolução nº 4.956/16

Art. 3º - Na hipótese do perfil de agente apresentar **posição credora e o seu Balanço Energético apresentar valor positivo**, caracterizando disponibilização de energia elétrica para o mercado, todos os estabelecimentos a ele associados deverão:

I - estornar o valor correspondente à aplicação do Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido, a que se refere o § 2º, sobre o crédito do imposto apropriado, relativo às entradas de energia elétrica no estabelecimento, no período de referência da liquidação financeira;

II - recolher o valor correspondente à aplicação do Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido, a que se refere o § 2º, sobre o valor do imposto diferido na operação anterior, relativo às entradas de energia elétrica no estabelecimento, no período de referência da liquidação financeira.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo, **considera-se Balanço Energético o resultado, em quantidade de energia elétrica, no período de referência da liquidação financeira, das operações de compra, venda, geração e consumo de**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

energia elétrica do perfil de agente, cujo valor será apurado da seguinte forma:

$$BE = TGG + MRE - TGGC - TRC - CVT + CCT$$

onde:

I - BE é o Balanço Energético;

II - TGG é a geração total;

III - MRE é a consolidação do Mecanismo de Realocação de Energia;

IV - TGGC é o consumo da geração;

V - TRC é o consumo total;

VI - CVT são os contratos de venda total;

VII - CCT são os contratos de compra total.

§ 2º - Para efeito do disposto neste artigo, 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.

Efeitos de 1º/01/2017 a 03/03/2020 - Redação original:

"§ 2º - Para efeito do disposto neste artigo, 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 bilaterais registrados na CCEE pelo perfil de agente no período."

(...)

(Destacou-se)

No entanto, ignorando a regra trazida pela Resolução nº 4.956/16, a Autuada continuou a realizar o mesmo estorno único mensal dos créditos relativos a toda a energia elétrica comercializada ao abrigo da não incidência (vendas interestaduais e liquidação na CCEE), valendo-se do critério de apuração descrito na Consulta de Contribuinte nº 317/14.

É cediço que no ordenamento jurídico brasileiro, a norma posterior revoga a norma anterior naquilo que com ela conflitar, mesmo que não haja menção expressa à revogação.

Assim, ao prever um critério específico de estorno de créditos relativos à energia elétrica objeto de operações de liquidação na CCEE, antes inexistente na legislação tributária, o art. 3º da Resolução nº 4.956/16 revogou a Consulta de Contribuinte nº 317/14, conforme determina expressamente o art. 47 do RPTA:

RPTA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 47. A resposta à consulta fica **revogada com a superveniência de norma de legislação tributária naquilo que esta com aquela conflitar**, independentemente de comunicação ao consulente.

(Destacou-se)

Pelo exposto, deve ser afastado de plano a alegação da Defesa de que a Resolução nº 4.956/16 não revogou ou modificou o entendimento contido na Consulta de Contribuinte nº 317/14, pois, no que tange às operações de liquidação da CCEE, tal revogação é inquestionável, dado o conflito entre as duas normas.

No intuito de facilitar a compreensão dos cálculos do lançamento, importante destacar que além dos estornos de crédito decorrentes da saída de energia elétrica em operações subsequentes realizadas ao abrigo da não incidência, que são o objeto do presente lançamento, a Autuada também estornava créditos de energia elétrica em razão de duas outras situações previstas na legislação:

- 1) energia elétrica **utilizada no estabelecimento fora do processo de industrialização**, a qual tem o crédito vedado nos termos do art. 66, § 4º, do RICMS (o estorno correspondia a 1,53% [um vírgula cinquenta e três por cento] do crédito de energia elétrica, conforme laudo técnico relativo ao estabelecimento);
- 2) **regime Especial de Tributação (RET) nº 45.000.000402-58**, que autoriza a utilização de crédito presumido pela Autuada em operações interestaduais que especifica, mas que em contrapartida, **veda a utilização de quaisquer outros créditos** em relação às operações beneficiadas, **inclusive de energia elétrica** (o estorno correspondia ao percentual mensal e participação das operações com crédito presumido sobre o total de operações de saída realizadas, em valor).

Esses dois estornos já eram realizados espontaneamente pela Autuada e os seus valores foram considerados nas contas do Fisco, de forma a se apurar o correto de valor da base de cálculo a partir da qual seriam apurados os estornos decorrentes das saídas não tributadas.

Essa base de cálculo foi apurada subtraindo-se do total de créditos de energia elétrica apropriados no período os estornos referentes ao laudo técnico e ao RET, como é possível se visualizar pela análise conjunta das colunas “E”, “F” e “G” do Anexo 5 com a coluna “G” do Anexo 1.

Identificada a base de cálculo de onde partiu o Fisco para apurar os créditos indevidos exigidos no presente lançamento, constata-se que para calcular o valor do crédito a ser **estornado em razão das posições credoras decorrentes de liquidação no MCP/CCEE**, objeto da presente autuação, a Fiscalização seguiu os seguintes passos:

- primeiro, identificou o Balanço Energético da Autuada e, a partir dele, apurou o Índice de Estorno, conforme previsto no art. 3º da Resolução nº 4.956/16, o que pode ser visto nas colunas “O” e “P” da aba “Balanço energético” do Anexo 6;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em seguida, esse Índice de Estorno foi aplicado sobre o valor total do crédito apropriado pela entrada de energia elétrica (já subtraídos os valores relativos aos estornos decorrentes de laudo técnico e do uso de crédito presumido - RET), como se vê nas colunas “L” e “M” do Anexo 1.

Por outro lado, para calcular o valor do crédito a ser estornado **em razão das vendas bilaterais de energia elétrica em operações interestaduais**, a Fiscalização seguiu os seguintes passos (condizentes com a metodologia descrita na Consulta de Contribuinte nº 317/14, ou seja, com a forma de estornar a parcela do crédito do ativo imobilizado vinculada às saídas não tributadas):

- dividiu o valor das vendas não tributadas pelo valor total das saídas (conforme informado na DAPI), excluídos os retornos e as simples remessas (vide colunas “C”, “D”, “E” e “F” do Anexo 1);

- aplicou esse percentual de saídas não tributadas sobre o crédito de energia elétrica apropriado (já subtraídos os valores relativos aos estornos decorrentes de laudo técnico e do uso de crédito presumido - RET), como pode ser visto nas colunas “F”, “G” e “H” do Anexo 1.

Em seguida, nesse mesmo Anexo 1, os valores referentes aos dois estornos (colunas “H” e “M”) foram somados (coluna “O”) e confrontados com o valor já estornado pelo Contribuinte em seu estorno único mensal referente a todas as saídas de energia elétrica ao abrigo da não incidência (coluna “N”), encontrando-se a diferença entre esses dois valores (coluna “P”). Valores positivos representam estorno menor do que o devido, ao passo que valores negativos significam que o estorno realizado pelo Contribuinte no período foi superior ao devido de acordo com a legislação.

Saliente-se que os valores estornados a maior pela Autuada (maio, junho e outubro a dezembro de 2017 e janeiro e setembro de 2018) foram compensados nos meses subsequentes em que houve estorno a menor, como pode ser visto pelo confronto entre as colunas “P”, “R” e “T” do Anexo 1.

Assim, ao contrário do que se alega na peça de defesa, nas saídas interestaduais decorrentes de contratos bilaterais de venda de energia elétrica, não foi utilizado o critério de estorno previsto na Resolução nº 4.956/16, mas sim a metodologia prevista para o cálculo do estorno da parcela do ativo imobilizado vinculada às saídas isentas e não tributadas (art. 66, § 3º, incisos II e III, do RICMS/02), que nada mais é do que o mesmo critério antes previsto na revogada Consulta de Contribuinte nº 317/14.

Dessa forma, estando já atendido o pleito da Defesa, esvaziado está o objeto do questionamento.

O direito ao crédito pela entrada de energia elétrica no estabelecimento está regulado no art. 66, inciso III e § 4º, inciso II, do RICMS/02:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizadas no período, desde que a 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:**

(...)

II - **que for consumida no processo de industrialização;**

(...)

(Destacou-se)

Por outro lado, o art. 5º, inciso IV, do RICMS/02, com fulcro no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da CF/88, no art. 3º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 7º, inciso III, da Lei nº 6.763/75, prevê que não incide ICMS nas operações que destinem energia elétrica a outra unidade da Federação, nos seguintes termos:

RICMS/02

Art. 5º O imposto **não incide** sobre:

(...)

IV - **a operação que destine a outra unidade da Federação** petróleo, lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou **energia elétrica**, quando destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(...)

CF/88

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

(...)

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

(...)

X - **não incidirá:**

(...)

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

(...)

LC nº 87/96

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 3º O imposto **não incide** sobre:

(...)

III - **operações interestaduais relativas a energia elétrica** e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 7º O imposto não incide sobre:

(...)

III - a **operação que destine a outra unidade da Federação** petróleo, lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e **energia elétrica** quando destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(...)

(Destacou-se)

Voltando-se aos argumentos de defesa, a Impugnante afirma que existe vício formal na Resolução nº 4.956/16 por ser a matéria por ela tratada de competência do CONFAZ.

Acrescenta que apesar de ter acatado o entendimento do Fisco ao longo do tempo, entende não há que se falar em regra específica para o estorno de créditos relativos à entrada de energia elétrica, pois isso contrariaria a CF/88 e a LC nº 87/96, tendo em vista que essas normas preveem o estorno do crédito apenas quando a operação subsequente for alcançada por uma isenção ou não incidência, ao passo que as operações em comento são tributadas no destino, citando jurisprudência do STF para reforçar suas alegações.

Conclui que não deve ser feita a individualização entre operações bilaterais de venda interestadual de energia e as operações de liquidação de energia no MCP/CCEE, uma vez que a energia objeto de estorno de crédito foi utilizada indistintamente para toda a sua atividade.

Nota-se que todos esses questionamentos pretendem, em última instância, afastar os efeitos das normas relativas a estorno de crédito contidas no RICMS/02 e na Resolução nº 4.956/16, sob alegação de inaplicabilidade, ilegalidade e inconstitucionalidade.

No entanto, por expressa disposição do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, reproduzida de forma literal no art. 110, inciso I, do RPTA, a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação normativo vigente estão fora da competência do CCMG:

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Além disso, importante destacar que a citada resolução apenas preencheu uma lacuna da legislação tributária mineira, ao prever um critério objetivo, lógico e coerente a ser adotado na implementação da norma contida no art. 71, inciso I, do RICMS/02, no que tange às operações de liquidação de energia elétrica na CCEE:

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;

(...)

(Destacou-se)

Assim, não há nenhum motivo para se deixar de aplicar as normas vigentes, ou mesmo, para igualar aquilo que a legislação optou por diferenciar, razão pela qual devem ser afastados os questionamentos em análise.

A Defesa aduz que as operações de liquidação no MCP/CCEE não estão sujeitas à incidência do ICMS, na medida em que tais operações representam cessão de direitos e não contratos de compra e venda. Transcreve excertos de jurisprudência do STJ e afirma que o TJMG já abraçou tal entendimento. Conclui que o estorno dos créditos em comento conduz a um duplo prejuízo, visto que já houve um pagamento antecipado de ICMS para Minas Gerais relativo à energia elétrica não consumida no estado e que o crédito a ele relativo ainda será estornado.

De início, importante salientar que as liquidações da Autuada que resultaram em posição **credora** não estão sendo objeto de quaisquer exigências por parte do Fisco. Sua utilização nos autos é apenas como origem e fundamento do estorno de crédito relativo às entradas de energia elétrica no estabelecimento, com fulcro no art. 71, inciso I, do RICMS/02 e no art. 3º da Resolução nº 4.956/16, já transcritos.

De fato, as saídas de energia elétrica decorrentes de posição **credora** na liquidação da CCEE não estão sujeitas à incidência do ICMS, sendo esse o motivo de o Fisco ter promovido o estorno dos correspondentes créditos de entrada da energia elétrica.

Destaque-se, apenas para registro, que o mesmo não se pode dizer em relação às liquidações na CCEE que resultem em posição **devedora**, as quais estão **sujeitas à incidência de ICMS**, configurando fato gerador do imposto na medida em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que dizem respeito a aquisição (entrada) de energia elétrica no estabelecimento do agente.

No entanto, o presente lançamento não envolve liquidações que resultaram em posição devedora.

Assim, sem razão a Defesa, pois o seu argumento apenas reforça a correção do estorno realizado, na medida em que confirma que houve saída de energia ao abrigo da não incidência em razão da apuração de posição credora na CCEE.

No que tange às penalidades do lançamento, foram exigidas a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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.

(...)

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:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, **ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores** - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

(Destacou-se)

No entanto, como se depreende do trecho destacado, a Multa Isolada do inciso XXVI possui caráter “residual”, aplicando-se apenas quando não exista, nos incisos anteriores do art. 55 da Lei nº 6.763/75, penalidade específica para a infração constatada.

Compulsando o dispositivo legal em comento, nota-se que o inciso XIII, alínea “b”, possui uma Multa Isolada específica para a hipótese de utilização indevida de crédito relativo a mercadoria que foi objeto de operação subsequente beneficiada pela isenção ou não incidência, que é justamente a hipótese dos autos:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

(Destacou-se)

Assim, diante da existência de penalidade específica prevista na legislação para a hipótese em discussão, a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, deve ser excluída do crédito tributário, por ser inaplicável à espécie.

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, por ser inaplicável à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otto Carvalho Pessoa de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 04 de abril de 2023.

Thiago Álvares Feital
Relator

Cindy Andrade Morais
Presidente / Revisora

M/D