

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.524/23/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002386618-80
Impugnação: 40.010154657-21
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.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIFERIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO – REGIME ESPECIAL. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a entradas de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados na fabricação de produtos que saíram do estabelecimento com diferimento ou crédito presumido do imposto, deixando de atender às determinações do Regime Especial nº 45.000.000.402-58. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da citada lei.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e de Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPIs), além de planilha Excel apresentada pela Autuada em cumprimento ao disposto na Portaria Conjunta SUTRI_SUFIS_SAIIF nº 001/14, das seguintes 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.

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

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.

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

3. falta de estorno dos créditos relativos à entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem empregados na fabricação de produtos vinculados a operações beneficiadas com crédito presumido e com diferimento do imposto. O estorno é determinado pelo Regime Especial (RE) nº 45.000.000.402-58, concedido à Autuada. As infrações referem-se apenas aos meses de agosto e setembro de 2017.

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

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, também, comercializando bilateralmente seus excedentes de energia elétrica com outros agentes do mercado, em momento anterior à liquidação das sobras e déficits.

Até 31/12/16, ela 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.

Importante destacar que o presente Auto de Infração está vinculado ao PTA nº 01.002300070-56 (que segue conjuntamente para julgamento), lavrado contra o mesmo estabelecimento, onde parte dos créditos indevidos relativos às vendas de energia elétrica não utilizada no estabelecimento já haviam sido estornados.

Para evitar cobranças em duplicidade, esses valores já estornados foram abatidos do presente lançamento e podem ser vistos na coluna Y (“*Estorno Auto de Infração nº 01.002.300.070-56 [8]*”) da planilha Excel que compõe o Anexo 2 do Auto de Infração (págs. 17).

A lista de anexos do Auto de Infração está detalhada às págs. 14/15 dos autos.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 193/222, acompanhada dos documentos de págs. 223/278.

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;

- no Anexo 2 do AI (págs. 17), o estorno decorrente da CCEE (coluna Q – “*Estorno Devido CCEE*”) foi aplicado sobre o total de créditos apropriados nos CFOPs 1252 e 2252 (coluna B), ignorando o fato de que parte desses créditos já teria sido estornado anteriormente (coluna M – “*Estorno devido 6251*”), tendo sido ambos os estornos realizados sobre o total de créditos. Conclui que a situação gera uma duplicidade de estornos;

- 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CCEE), uma vez que a energia objeto de estorno de crédito foi utilizada indistintamente para toda a sua atividade;

- no cálculo do percentual de estorno em razão das saídas beneficiadas pelo crédito presumido ou diferimento, deveria ter sido abatido do numerador as vendas com diferimento realizadas para “SOLUÇÕES EM AÇO USIMINAS”, as quais se destinam a mera revenda, estando, portanto, dissociadas da lógica das operações com os benefícios fiscais, já que não se destinam à industrialização.

- deve ser reconhecida a diferença positiva nos meses de outubro de 2017 a dezembro de 2018, relativamente ao estorno devido em razão das operações beneficiadas com crédito presumido e diferimento, tendo em vista que o estorno já realizado pela empresa (coluna X do Anexo 2) foi maior do que aquele considerado devido pela Fiscalização (coluna S);

- 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), 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. 279/301, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 302/324, 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 no caso das infrações decorrentes da saída de energia elétrica não utilizada no estabelecimento, 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 a constatação, mediante conferência de arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e de Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPIs), além de planilha Excel apresentada pela Autuada em cumprimento ao disposto na Portaria Conjunta SUTRI_SUFIS_SAIIF nº 001/14, das seguintes 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.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regras da Resolução nº 4.956/16. As infrações foram constatadas entre agosto de 2017 e dezembro de 2018.

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

3. falta de estorno dos créditos relativos à entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem empregados na fabricação de produtos vinculados a operações beneficiadas com crédito presumido e com diferimento do imposto. O estorno é determinado pelo Regime Especial (RE) nº 45.000.000.402-58, concedido à Autuada. As infrações referem-se apenas aos meses de agosto e setembro de 2017.

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

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.

No que tange às operações com energia elétrica, 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, vigente até 31/12/16, dispunha “...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 utilizado no estorno de créditos de que tratava o seu art. 3º, parágrafo único, não se encontrava 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, em 2014 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**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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 um dos objetos 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 – vide coluna R do Anexo 2, às págs. 17 dos autos);
- 2) **Regime Especial de Tributação (RET) nº 45.000.000402-58**, que autoriza o uso de diferimento e de crédito presumido pela Autuada nas operações de saída que especifica, mas que em contrapartida, **veda a utilização de quaisquer outros créditos** em relação às operações beneficiadas (devem ser estornados os créditos relativos a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem empregados na fabricação dos produtos beneficiados). O estorno corresponde ao percentual mensal de participação das operações com esses benefícios sobre o total de operações de saída realizadas, conforme consta da coluna H do Anexo 4 ao AI (págs. 19).

A Defesa aduz que no Anexo 2 do AI (págs. 17), o estorno decorrente da CCEE (coluna Q – “*Estorno Devido CCEE*”) foi aplicado sobre o total de créditos apropriados nos CFOPs 1252 e 2252 (coluna B), ignorando o fato de que parte desses créditos já teria sido estornado anteriormente (coluna M – “*Estorno devido 6251*”), tendo sido ambos os estornos realizados sobre o total de créditos. Conclui que a situação gera uma duplicidade de estornos.

No entanto, razão não lhe assiste.

Analisando-se as colunas N, O, P e Q do Anexo 2 (págs. 17), percebe-se que o estorno dos créditos de ICMS devido em razão da saída de energia elétrica para liquidação no MCP (posição credora e Balanço Energético Positivo) foi feito em estrita observância ao disposto no art. 3º da Resolução nº 4.956/16, apurando-se o índice de estorno a partir dos dados de aquisição, consumo e venda de energia elétrica (Relatórios CCEE – Anexo 7 – págs. 22), que em seguida foi aplicado sobre o total de créditos apropriados pela entrada de energia elétrica (CFOPs 1252 e 2252 – campos 19 e 29 da DAPI – colunas B e P do Anexo 2), observado o período de referência da liquidação financeira (Anexo 9 - Calendário da Liquidação Financeira da CCEE – págs. 41/43).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao fato da mesma base (total de créditos por entradas de energia elétrica – campos 19 e 29 da DAPI) ter sido utilizada para estorno dos créditos de energia devido em razão das vendas interestaduais de energia elétrica por meio de contratos bilaterais com não incidência do ICMS e, também, para o estorno dos créditos de energia devido em razão das vendas no MCP, equivoca-se a Impugnante quando afirma que houve estorno de créditos em duplicidade.

Para exemplificar o acerto do cálculo, tome-se como referência o mês de junho de 2018 (linha 20 do Anexo 2). A partir dos CFOPs 1252 e 2252 na DAPI, o Fisco constatou que foram adquiridos 236.432,08 MWh de energia elétrica (Célula “C20”). Desse total, 79.139,28 MWh (33,47% do total) foram vendidos a outros contribuintes comercializadores de energia elétrica por meio de contratos bilaterais, em operações interestaduais realizadas ao abrigo da não incidência do imposto. Dessa forma, 33,47% dos créditos pelas entradas devem ser estornados em razão de tais operações.

Nesse mesmo mês, foram liquidados no MCP do CCEE outros 3.488,52 MWh de energia elétrica, que representam 1,51% do total adquirido no período (vide células “O41” e “P41” do Anexo 7 – págs. 22). Como consequência, outros 1,51% dos créditos apropriados pela entrada de energia elétrica devem ser estornados em razão dessas operações.

O que a Autuada requer é que o estorno de 33,47% seja retirado da base de cálculo antes de se realizar o segundo estorno, de forma que o estorno de 1,51% relativo ao MCP incida apenas sobre 66,53% (100% - 33,47%) dos créditos apropriados. Em outras palavras, a Autuada quer transformar esse estorno em apenas 1% ($0,6653 * 0,0151$) do total dos créditos, num procedimento que não encontra amparo na legislação e nem faz qualquer sentido.

Para exemplificar a impropriedade do cálculo pretendido pela Autuada, transcreve-se um esclarecimento apresentado pelo Fisco às págs. 284/285 dos autos:

(...)

“Assim:

236.432,08 MWh de energia e crédito de ICMS no valor de R\$ 12.018.707,00 (Colunas B e E do Anexo 5).

Estorno de 33,47% referente a vendas interestaduais por meio de contratos: $R\$ 12.018.707,00 * 33,47\% = R\$ 4.022.938,93$ (coluna U do Anexo 5).

Se este valor for abatido dos créditos totais → $R\$ 12.018.707,00 - R\$ 4.022.938,43 = R\$ 7.995.768,57$ de base de cálculo para aplicação do índice de estorno CCEE.

$R\$ 7.995.768,57 * 1,51\% = R\$ 120.736,10$

$R\$ 120.736,10 \div R\$ 12.018.707,00 = 1\%$

Portanto, o estorno em razão das operações de venda do MCP seria de 1%, em desacordo com a Resolução 4.956/16 e menor que o devido.

Ainda como exemplo, da forma como a Autuada requer que seja calculado o estorno devido em razão das vendas de energia elétrica com não incidência, supondo que em um determinado mês não houvesse consumo nem geração e toda a energia elétrica comprada fosse vendida com não incidência (CCEE e CCEAL), o estorno seria menor que o devido.

Se nesse mesmo mês de junho de 2018, a Usiminas paralisasse sua atividade industrial e, portanto, não houvesse consumo de energia, todo o excedente seria disponibilizado no Mercado de Curto Prazo, uma vez que não há possibilidade de estoque de energia elétrica. Portanto, a totalidade dos créditos pelas entradas de energia deveria ser estornada: 33,47% em razão das vendas interestaduais por meio de contratos e o restante (66,53%) em razão das vendas no MCP. Se for abatido, do total de créditos, o valor estornado em decorrência de qualquer uma dessas operações antes do cálculo do estorno seguinte, não haverá estorno de 100% dos créditos de energia.”

Por todo o exposto, sem razão o argumento.

Em seguida, a Defesa alega que no cálculo do percentual de estorno em razão das saídas beneficiadas pelo crédito presumido ou diferimento previstos no Regime Especial nº 45.000.000.402-58, deveria ter sido abatido do numerador as vendas com diferimento realizadas para “SOLUÇÕES EM AÇO USIMINAS”, as quais se destinam a mera revenda, estando, portanto, dissociadas da lógica das operações com os benefícios fiscais, já que não se destinam à industrialização.

O Regime Especial (RE) nº 45.000.000.402-58 dispõe, em seu art. 7º, que a Usiminas Siderúrgica (Autuada) fica autorizada a diferir o pagamento do ICMS incidente nas vendas internas de aços planos relacionados no Anexo I, destinadas ao estabelecimento industrializador, para operações subsequentes por esse praticadas. Além disso, a eficácia do diferimento está condicionada à adesão da Autuada ao RE do estabelecimento industrializador:

Regime Especial nº 45.000.000.402-58

Art. 7º Fica autorizado à SIDERÚRGICA o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas vendas internas de aços planos relacionados no ANEXO I, destinadas ao estabelecimento INDUSTRIALIZADOR, de que trata o inciso III do parágrafo único do art. 1º deste Regime Especial, para operações subsequentes por este praticadas.

(...)

§ 3º A eficácia do diferimento de que trata o caput está condicionada à adesão da SIDERÚRGICA ao Regime Especial do estabelecimento INDUSTRIALIZADOR e à homologação pelo titular da Delegacia Fiscal responsável pelo acompanhado fiscal deste.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, na venda interna de produção própria, as condições para que a Autuada se utilize do diferimento, que devem estar presentes cumulativamente, são as seguintes:

- a mercadoria seja um dos aços planos relacionados no Anexo I;
- a venda destine-se a estabelecimento industrializador;
- exista adesão da Autuada ao Regime Especial do industrializador.

Lado outro, o Regime Especial nº 45.000.001.038-61, concedido à empresa SOLUÇÕES EM AÇO USIMINAS (estabelecimento industrializador), do qual a Usiminas é aderente, o art. 4º, inciso I, alínea “a”, subalínea “a.2” prevê que o diferimento pode ser utilizado por essa empresa nas aquisições internas provenientes de estabelecimento siderúrgico, quando se tratar de aços planos vazados e/ou laminados. Além disso, o § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo acrescenta que as mercadorias adquiridas poderão, excepcionalmente, ser revendidas, ainda que não submetidas a qualquer processo de transformação. Observe-se:

Regime Especial nº 45.000.001.038-61

AQUISIÇÃO INTERNA

Art. 4º **Fica diferido**, para as operações subsequentes, o pagamento do ICMS devido nas operações internas destinadas à SOLUÇÕES USIMINAS:

I - com mercadorias para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem na industrialização dos produtos relacionados nos ANEXOS I e II deste Regime Especial:

a) no percentual de 100% (cem por cento):

a.1) na venda promovida por estabelecimento de contribuinte industrial, inclusive distribuidor, localizado neste Estado;

a.2) na venda promovida por estabelecimento siderúrgico, quando se tratar de aços planos vazados e/ou laminados;

(...)

§ 2º Na hipótese da subalínea “a.2” do inciso I do caput:

I - o diferimento aplica-se exclusivamente na operação com aço plano produzido pelo estabelecimento siderúrgico que tenha realizado, no mínimo, a laminação do aço neste Estado;

II - as mercadorias adquiridas poderão, excepcionalmente, ser revendidas, ainda que não submetidas a processos de transformação, observado o disposto no inciso I do art. 15 deste Regime Especial;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - fica vedado, ao estabelecimento siderúrgico, o aproveitamento de quaisquer créditos vinculados à sua industrialização.

(Destacou-se)

Considerando, portanto, o disposto no inciso II do § 2º do art. 4º, supra, conclui-se que, excepcionalmente, as mercadorias adquiridas com diferimento podem ser revendidas.

No entanto, o Fisco esclarece que ainda que as mercadorias destinadas à SOLUÇÕES EM AÇO USIMINAS possam ser revendidas, como estipula o § 2º, inciso II, do art. 4º supratranscrito, a Escrituração Fiscal Digital da empresa (Registros C170 de entradas do período de agosto de 2017 a dezembro de 2018) não apresenta nenhuma compra da Usiminas com diferimento que tenha sido destinada à revenda, mas apenas aquisições destinadas à industrialização ou entrada de amostra grátis (CFOPs 1101, 1122, 1911 e 1924).

Portanto, a alegação da Autuada, de que as saídas com diferimento para essa empresa seriam destinadas a revenda, não condiz com os fatos, razão pela qual o argumento deve ser afastado.

A Defesa aduz que deve ser reconhecida a diferença positiva nos meses de outubro de 2017 a dezembro de 2018, relativamente ao estorno devido em razão das operações beneficiadas com crédito presumido e diferimento, tendo em vista que o estorno já realizado pela empresa (coluna X do Anexo 2 – págs. 17) foi maior do que aquele considerado devido pela Fiscalização (coluna S).

Comparando-se as duas colunas ao Anexo 2 citadas pela Impugnante (colunas X e S), referentes ao estorno de ICMS creditado em razão da entrada de insumos empregados na fabricação de produtos que saíram do estabelecimento com diferimento ou crédito presumido, nota-se que há meses em que o estorno efetuado pelo Contribuinte é **superior** ao apurado pelo Fisco (como outubro e novembro de 2017) e meses em que esse estorno é **inferior** ao apurado pelo Fisco (como agosto e setembro de 2017).

No entanto, tendo em vista que a Autuada estorna créditos em razão de 4 (quatro) situações distintas, todas elas objeto de verificação na presente autuação, as duas colunas apontadas pela Defesa representam apenas parte do estorno total de créditos da competência. Essas 4 (quatro) situações que resultam em estornos de crédito são:

1. saída de energia elétrica não consumida no estabelecimento, por meio de contratos bilaterais (coluna M);
2. saída de energia elétrica não consumida no estabelecimento, para liquidação no MCP da CCEE (coluna Q);
3. energia elétrica consumida fora da produção, conforme laudo técnico específico – 1,53% do total consumido (coluna R);
4. saídas de produtos com diferimento ou crédito presumido (coluna S).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O presente Auto de Infração, por estar verificando a regularidade de todas essas situações, confrontou o total de estornos que deveriam ter sido realizados pela Autuada em cada competência (coluna “T”) com o total de estornos efetivamente já realizados (pela Autuada e pelo Fisco no AI nº 01.002300070-56) nessas mesmas competências (coluna “Z”).

A comparação entre essas duas colunas (T e Z) demonstra que, em todas as competências do período autuado, o estorno total realizado foi inferior àquele que seria devido, o que se verifica pelos valores positivos na coluna AB.

Dessa forma, a soma de todos os valores dessa coluna AB representa o total do estorno a menor de crédito entre agosto de 2017 e dezembro de 2018 (R\$ 63.890.809,14), que é exatamente o valor do ICMS exigido no Auto de Infração (vide quadro “*Crédito Tributário Consolidado por Receita*” – págs. 04), elemento que denota a correção do lançamento.

Portanto, ao contrário do que se alega, não houve estorno superior ao devido, de forma que o argumento deve ser afastado.

A Defesa alega que 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), que é o órgão eleito para uniformizar o tratamento das obrigações tributárias em operações com energia elétrica.

Aduz 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.

Acrescenta que 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.

Alega 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.

Afirma que, 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.

Defende 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*.

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:

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;

(...)

Destaque-se que a CF/88 e a Lei Complementar nº 87/96 determinam a não incidência do ICMS sobre as operações interestaduais com energia elétrica:

CF/88

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 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;

(...)

Lei Complementar 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;

(...)

Acrescenta-se que o artigo 7º, inciso III da Lei nº 6.763/75 estabelece a não incidência nas operações interestaduais com energia elétrica quando destinada à comercialização ou industrialização do próprio produto, texto que também é reproduzido no RICMS/02, em seu art. 5º, inciso IV, a seguir transcritos:

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;

(...)

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;

(...)

Vale dizer que no âmbito constitucional, o art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b”, da CF/88 prevê a anulação do crédito das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída posterior sujeita à não-incidência:

CF/88

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

(...)

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

(...)

(Destacou-se)

Quanto ao tratamento referente aos créditos de ICMS, mormente em relação às hipóteses em que sua utilização é autorizada ou o seu estorno é exigido, trata-se de matéria reservada à lei complementar, nos termos do art. 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal de 1988. Ao regulamentar o tratamento aos créditos de ICMS, o legislador complementar assim determinou:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

(...)

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;

(...)

(Grifou-se)

Por sua vez, ao tratar da tributação da energia elétrica, a Lei nº 6.763/75 dispõe da seguinte forma:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei n° 6.763/75

Art. 5°. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1° O imposto incide sobre:

(...)

4. a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(...)

Quanto ao estorno do crédito, a legislação mineira acompanha a regra constitucional, determinando o estorno do crédito, a teor da regra contida no inciso I do art. 32 da referida lei, *in verbis*:

Lei n° 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;

(...)

§ 2°. 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.

(...)

Em relação aos denominados consumidores livres, que é a hipótese dos autos, o art. 53-F, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02 assim determina:

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 53-F. - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do MCSD, o agente emitirá nota fiscal, modelo 55, até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da nota de liquidação financeira ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuintes do ICMS, deverá requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente às diferenças apuradas:

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

(...)

A legislação tributária do estado de Minas Gerais, por meio do art. 71, inciso I do RICMS/02, reafirma a necessidade de se estornar o crédito de ICMS decorrente da entrada de mercadoria que for objeto de saída subsequente alcançada pela isenção ou pela não incidência:

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;

(...)

§ 2º O valor escriturado para o abatimento sob a forma de crédito será sempre estornado quando o aproveitamento permitido na data da aquisição ou do recebimento de mercadoria ou bem, ou da utilização de serviço, tornar-se total ou parcialmente indevido por força de modificação das circunstâncias ou das condições anteriores, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento.

(...)

De acordo com a Consulta de Contribuintes nº 158/07, formulada pela Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais – FIEMG, entidade representativa da classe econômica à qual pertence a Autuada, o Convênio ICMS nº 15/07, ao disciplinar as operações referentes às liquidações no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, procurou se abstrair do tratamento tributário ordinariamente aplicado à hipótese, adotando um regime peculiar.

O tratamento dispensado por esse Convênio equiparou as saídas e aquisições de energia elétrica relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE às operações interestaduais em relação a determinados efeitos tributários.

Observa-se que, por força da legislação específica, a posição devedora ou credora em determinado período (mensal) é informada pela CCEE, em relatório próprio, denominado “Pré-Fatura”, no qual são discriminados valores financeiros correspondentes à pessoa jurídica como um todo, independentemente da quantidade de estabelecimentos de mesma titularidade.

Dessa forma, quando na condição deficitária (posição devedora), o Consumidor Livre paga à CCEE pela energia disponibilizada por outros Agentes e por

ele consumida, valores que a CCEE contabiliza e repassa a quem possuía sobras de energia, situação em que há a obrigatoriedade de emitir nota fiscal de entrada com destaque do imposto.

Por outro lado, quando na condição superavitária (posição credora), o Consumidor Livre recebe da CCEE pela energia que foi disponibilizada por ele, para consumo de outros Agentes, situação em que há a obrigatoriedade de emitir, no período da efetiva liquidação financeira, nota fiscal sem destaque de ICMS, para registro da saída da energia elétrica, bem como estornar o imposto creditado, nos termos do citado inciso I do art. 71 do RICMS/02.

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 ($R\$ 36.000,00 \times 0,3 = R\$ 10.800,00$).

Como demonstrado anteriormente, a Autuada não observou os ditames do art. 3º da Resolução nº 4.956/16, já transcrito, tendo realizado os estornos de crédito relativos à saída de energia elétrica não consumida no estabelecimento com base no critério da Consulta de Contribuinte nº 317/14, que foi revogada pela citada resolução, nos termos do art. 47 do RPTA, também já transcrito.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Conclui-se que 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.

Assim, sem razão a Defesa, restando correto o estorno realizado pelo Fisco.

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

No entanto, o presente lançamento não envolve cobrança relativas a liquidações que tenham resultado 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 para todas as situações 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a legislação, nota-se que o inciso XIII, alínea “b” do mesmo art. 55 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, como se dá no caso de saídas de energia elétrica em contratos bilaterais e para liquidação no MCP da CCEE. Observe-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XIII - **por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:**

(...)

b) **operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência** - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destacou-se)

Assim, diante da existência de penalidade específica prevista na legislação para a hipótese, a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, deve ser excluída do crédito tributário, na proporção da sua incidência sobre as infrações 1 e 2, relacionadas à saída de energia elétrica não utilizada no estabelecimento, por ser inaplicável à espécie.

Lado outro, no caso da infração 3, de aproveitamento indevido de créditos em decorrência de inobservância do Regime Especial nº 45.000.000.402-58, que determina o estorno dos créditos apropriados pela entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem empregados na fabricação dos produtos que saíram do estabelecimento em operações com diferimento ou com crédito presumido, correta a exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, visto que essas 2 (duas) situações não afastam a incidência do imposto nas operações por elas alcançadas.

Saliente-se que essa infração 3 só existiu nos meses de agosto e setembro de 2017, únicos meses em que o correspondente estorno de crédito realizado espontaneamente pela Autuada (coluna X do Anexo 2 – págs. 17) foi inferior àquele que seria devido para o período (coluna S do mesmo anexo).

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. 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