

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.199/19/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000643294-19
Impugnação: 40.010142839-13
Impugnante: Nexa Recursos Minerais S.A.
IE: 367219883.03-70
Proc. S. Passivo: Clarissa Iasmine Vasconcelos Santos Caetano/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

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 pela Autuada no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), ao amparo da não incidência, quando em posição credora na CCEE. Os créditos devem ser estornados nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para corrigir a apuração do imposto a ser estornado e, ainda, para adequar a metodologia de apuração da posição da Autuada (credora ou devedora) ao que determina a legislação tributária, efetuando a exclusão das parcelas relativas à rubrica “Inadimplência do mês anterior atualizada do Distribuidor (R\$)” e ao “perfil de geração” do Agente. Assim, o Fisco excluiu as exigências relativas ao período em que se apurou, após a reformulação, posição devedora, uma vez que, nessa situação, houve alteração da acusação fiscal. E, também, nas situações em que se apurou valor relativo à posição credora maior que a considerada inicialmente, o Fisco limitou as exigências ao montante constatado anteriormente. Ao passo que, nas situações em que se apurou valor relativo à posição credora menor do que a considerada inicialmente, o Fisco excluiu as exigências excedentes, relativas à diferença entre o valor exigido anteriormente e o apurado após essas adequações. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA - NOTA FISCAL DE ENTRADA - MERCADO DE CURTO PRAZO - CCEE. Constatada a falta de recolhimento/recolhimento a menor de ICMS sobre entrada de energia elétrica proveniente do MCP, quando em posição devedora na CCEE, contrariando o disposto no art. 53-F, § 2º, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02.

Crédito tributário reformulado pelo Fisco para adequar a metodologia de apuração da posição da Autuada (credora ou devedora) ao que determina a legislação tributária, efetuando a exclusão das parcelas relativas à rubrica “Inadimplência do mês anterior atualizada do Distribuidor (R\$)” e ao “perfil de geração” do Agente. Assim, o Fisco, após a reformulação, excluiu as exigências relativas ao período em que se apurou, posição credora, uma vez que, nessa situação, houve alteração da acusação fiscal, não sendo também aplicável a multa isolada. E, ainda, nas situações em que se apurou valor relativo à posição devedora maior que a considerada inicialmente, o Fisco limitou as exigências ao montante constatado anteriormente. Ao passo que, nas situações em que se apurou valor relativo à posição devedora menor do que a considerada inicialmente, o Fisco excluiu as exigências excedentes, relativas à diferença entre o valor exigido anteriormente e o apurado após essas adequações. O Fisco excluiu, também, as exigências da multa isolada relativas aos períodos em que a Autuada não emitiu a nota fiscal de entrada, uma vez que, para esse caso, existe uma penalidade específica. Corretas as adequações efetuadas pelo Fisco, contudo, deve-se, ainda, excluir as exigências fiscais excedentes, relativas ao mês de setembro de 2012, constatadas após a apuração correta da posição devedora final do Agente no período, ao considerar o valor adequado da rubrica “Resultado Final”. Corretas as exigências de remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da mesma lei, c/c art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades constatadas mediante auditoria fiscal nas operações de compra e venda de energia elétrica, realizadas pela Autuada no Mercado de Curto Prazo no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, no período de 01/01/11 a 31/12/12:

1) falta de recolhimento/recolhimento a menor de ICMS na compra de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (quando em posição devedora na CCEE).

Exigências do imposto devido e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75;

2) falta de estorno de crédito de ICMS na venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (quando em posição credora na CCEE).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75;

3) emissão de notas fiscais de entrada referentes à liquidação no Mercado de Curto Prazo (compra de energia elétrica – posição devedora), com base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

Exigência de Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Infração-AI (fls. 02/06); Relatório Circunstanciado do Auto de Infração (fls. 07/16); Anexo 1 – Demonstrativo de compra de EE no MCP pelo relatório de contabilização da Pré-Fatura da CCEE (fls. 17/23); Anexo 2 – Demonstrativo de venda de EE no MCP pelo relatório de contabilização da Pré-Fatura da CCEE (fls. 24/27); Anexo 3 – Informações para Secretaria de Estado de Fazenda (fls. 28/29); Anexo 4 – Demonstrativo anual das operações de entrada de EE (DAPI) (fls. 30/32); Anexo 5 – Demonstrativo de compra e venda de EE no MCP para efeito de cobrança do imposto devido e estorno de crédito (fls. 33/34); Anexo 6 – CFOPs considerados para cálculo das saídas tributadas nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, agosto e outubro de 2012 (situação credora) (fls. 35/46); Anexo 7 – Base de cálculo em desacordo com a legislação tributária (fls. 47/48); Anexo 8 – Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 49/50); Anexo 9 – Conta Corrente Fiscal 2011 e 2012 (fls. 51/52); Anexo 10 – Declaração de Apuração do ICMS (DAPI) 2011 e 2012 (fls. 53/59); Anexo 11 – Documentos auxiliares das notas fiscais eletrônicas referentes à liquidação de EE no MCP (fls. 60/84); Anexo 12 – Cópias dos relatórios CB006 enviados pelo contribuinte (janeiro de 2011 a agosto de 2012) (CD de fls. 86); Anexos 13 a 15 – Livros Registro de Entradas, Saídas e Apuração (CD de fls. 88) e diversos documentos relacionados ao processo (fls. 89/131); Anexo 16 – Calendário da liquidação financeira da CCEE – 2011 e 2012 (fls. 132/134).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 138/172, requerendo, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em Manifestação de fls. 204/232, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 237/238, que resulta na Manifestação do Fisco às fls. 239/241 e reformulação do crédito tributário, conforme “Termo de Rerratificação de Lançamento” de fls. 242, acompanhado dos demonstrativos reformulados de fls. 243/244.

Reaberta vista, a Impugnante comparece às fls. 252/279, enquanto o Fisco manifesta-se às fls. 287/312.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 314/343, opina, quanto à prejudicial de mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2011 e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 242/244 e, também, para, inicialmente, adequar a metodologia de apuração da posição da Autuada (credora ou devedora) ao

que determina a legislação tributária, efetuando a exclusão das parcelas relativas à rubrica “Inadimplência do mês anterior atualizada do Distribuidor (R\$)” e ao “perfil de geração” do Agente.

Em seguida, excluir as exigências (inclusive multas de revalidação e isoladas) relativas ao período em que se apurar posição divergente à considerada pelo Fisco, ou seja, excluir as exigências relativas ao período em que se apurar posição devedora, quando o Fisco considerou posição credora, e vice-versa, uma vez que, nessas situações, haverá alteração da acusação fiscal.

Nas situações em que se apurar valor relativo à posição devedora ou credora maior que a considerada pelo Fisco, limitar as exigências ao montante constatado pelo Fisco.

Ao passo que, nas situações em que se apurar valor relativo à posição devedora ou credora menor do que a considerada pelo Fisco, excluir as exigências excedentes, relativas à diferença entre o valor exigido pelo Fisco e o apurado após referida adequação.

Opina-se, ainda, pela exclusão da Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, relativa aos períodos em que a Autuada não emitiu a nota fiscal de entrada, uma vez que, para esse caso, existe uma penalidade específica.

Em sessão realizada em 09/08/18, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização elabore novas planilhas demonstrando como ficaria o crédito tributário caso acolhida a metodologia de apuração da posição da Autuada (devedora ou credora) proposta no Parecer elaborado pela Assessoria, fazendo as adequações caso entenda necessário.

Da nova Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

Diante da medida determinada pela Câmara de Julgamento, o Fisco decide reformular o crédito tributário, utilizando a metodologia de apuração da posição da Autuada (devedora ou credora) proposta no Parecer elaborado pela Assessoria do CCMG, conforme manifestações de fls. 348/349 e demonstrativos de fls. 351/363.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua Impugnação às fls. 370/404, acompanhada dos documentos de fls. 405/461.

Em seguida, o Fisco manifesta-se às fls. 462/469, refutando as alegações da Impugnante e requerendo, ao final, a procedência parcial do lançamento, conforme reformulação do crédito tributário.

A Assessoria do CCMG opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2011 e pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário de fls. 242/244 e 348/363, e também para excluir as exigências fiscais excedentes, relativas ao mês de setembro de 2012, constatadas após a apuração correta da posição devedora final do Agente no período, ao considerar o valor adequado da rubrica “Resultado Final” (fls. 471/485).

DECISÃO

Os fundamentos expostos nos pareceres 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.

Conforme relatado a autuação versa sobre as seguintes irregularidades constatadas mediante auditoria fiscal nas operações de compra e venda de energia elétrica, realizadas pela Autuada no Mercado de Curto Prazo no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, no período de 01/01/11 a 31/12/12:

1) falta de recolhimento/recolhimento a menor de ICMS na compra de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (quando em posição devedora na CCEE).

Exigências do imposto devido e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75;

2) falta de estorno de crédito de ICMS na venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (quando em posição credora na CCEE).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea "b", ambos da Lei nº 6.763/75;

3) emissão de notas fiscais de entrada referentes à liquidação no Mercado de Curto Prazo (compra de energia elétrica – posição devedora), com base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

Exigência de Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2011, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

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

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

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

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

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART. 173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I, do CTN, o qual determina que o prazo de cinco anos se conta a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 20.425/11/1ª, 20.290/13/2ª, 21.275/14/3ª e 4.581/16/CE.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2011 somente expirou em 31/12/16, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 27/12/16.

Quanto às irregularidades apontadas no Auto de Infração, vale, de início, explanar a respeito do funcionamento do processo de comercialização de energia elétrica.

Trata-se de informações importantes ao entendimento do trabalho fiscal e da própria lógica do sistema elétrico brasileiro.

Em 2004, com a implantação do novo modelo do setor elétrico, pela Lei nº 10.848/04, foi autorizada a criação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, como sucessora do Mercado Atacadista de Energia Elétrica - MAE, regulamentada pelo Decreto nº 5.177/04, sendo uma organização civil, de direito privado, sem fins lucrativos, congregando Agentes das categorias de Geração, Distribuição e Comercialização de energia elétrica.

A CCEE é responsável pelo processamento da contabilização da energia elétrica produzida e consumida no Brasil, sendo regida por um conjunto de regras comerciais, complementares e integrantes às Regras de Comercialização, que devem ser cumpridas por todos os Agentes dela participantes.

O modelo vigente do setor elétrico prevê que a comercialização de energia elétrica pode ser realizada em dois ambientes de mercado: Ambiente de Contratação Regulado (ACR) e Ambiente de Contratação Livre (ACL).

A contratação no ACR é formalizada por contratos bilaterais regulados, denominados Contratos de Comercialização de Energia Elétrica no Ambiente Regulado (CCEAR), celebrados entre Agentes Vendedores e Distribuidores que participam dos leilões de compra e venda de energia elétrica.

Já no ACL, há a livre negociação entre os Agentes Geradores, Comercializadores, Consumidores Livres, Importadores e Exportadores de energia,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sendo os acordos de compra e venda de energia pactuados por Contratos Bilaterais (ou Contratos de Compra de Energia no Ambiente Livre - CCEAL).

Nesse ponto, importa abrir um parêntese, trazendo as seguintes definições de Agentes:

- Agentes de Geração - a atividade de geração de energia elétrica apresenta um caráter competitivo, sendo que todos os Agentes de Geração podem vender energia tanto no ACR como no ACL. Os geradores também possuem livre acesso aos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica. Eles podem ser classificados em:

- Concessionários de Serviço Público de Geração: Agente titular de Serviço Público Federal delegado pelo Poder Concedente mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de Empresas para exploração e prestação de serviços públicos de energia elétrica, nos termos da Lei nº 8.987/95;
- Produtores Independentes de Energia Elétrica - PIE: são Agentes individuais ou reunidos em consórcio que recebem concessão, permissão ou autorização do Poder Concedente para produzir energia elétrica destinada à comercialização por sua conta e risco;
- Autoprodutores - AP: são Agentes com concessão, permissão ou autorização para produzir energia elétrica destinada a seu uso exclusivo, podendo comercializar eventual excedente de energia, desde que autorizado pela ANEEL.

- Agentes de Transmissão - são responsáveis por gerir as redes de transmissão, as quais consistem em vias de uso aberto, podendo ser utilizadas por qualquer outro Agente, que pagará tarifas pelo uso do sistema de transmissão (TUST) ou de distribuição (TUSD), conforme o caso. A construção/operação de novas linhas de transmissão é objeto de leilão, no qual os Agentes oferecem o lance pelo menor custo para instalação e manutenção da linha, cooperando para a modicidade tarifária do setor. Após a construção da linha, cabe ao Agente de Transmissão mantê-la disponível para uso, sendo ressarcido para isso, independentemente da quantidade de energia transportada através da linha de transmissão.

- Agentes de Distribuição - realizam atividades orientadas a serviços de rede e de venda de energia aos Consumidores Cativos com tarifas e condições de fornecimento reguladas pela ANEEL. Com o novo modelo, os Distribuidores têm participação obrigatória no ACR, celebrando contratos de energia com preços resultantes de leilões.

- Agentes de Comercialização - compram energia mediante Contratos Bilaterais no Ambiente Livre, podendo vender energia aos Consumidores Livres, no próprio Ambiente de Contratação Livre (ACL), ou aos Distribuidores, por meio dos leilões do Ambiente de Contratação Regulado (ACR).

- Agentes Importadores - são do setor que detêm autorização do Poder Concedente para realizar importação de energia elétrica para abastecimento do mercado nacional.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Agentes Exportadores - são do setor que detêm autorização do Poder Concedente para realizar exportação de energia elétrica para abastecimento de países vizinhos.

- Agentes Consumidores Cativos - são aqueles que só podem comprar energia elétrica da concessionária/permissionária que detém a concessão do serviço de distribuição de energia elétrica para a localidade na qual se encontra instalado, ficando submetido à tarifa e condições de fornecimento estabelecidas pela ANEEL.

- Agentes Consumidores Livres - são os consumidores que, atendendo os requisitos da legislação vigente, podem escolher seu fornecedor de energia elétrica (Agentes de Geração e Comercializadores) mediante livre negociação.

Tanto no mercado de ACR como no de ACL, todos os contratos de compra e venda de energia celebrados devem ser registrados na CCEE, que realiza a medição dos montantes efetivamente produzidos/consumidos por cada Agente. As diferenças apuradas, positivas ou negativas, são contabilizadas para posterior liquidação financeira no Mercado de Curto Prazo e valoradas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD).

Assim, o Mercado de Curto Prazo (também chamado “Mercado Spot”) pode ser definido como o segmento da CCEE, em que são contabilizadas as diferenças entre os montantes de energia elétrica contratados pelos Agentes e os montantes de geração e de consumo efetivamente verificados e atribuídos aos respectivos Agentes.

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

Pode-se dizer que o Mercado de Curto Prazo assume posição de comprador e vendedor das sobras de energia elétrica dos contratos bilaterais.

O valor do crédito ou do débito a ser atribuído pela CCEE a um determinado Agente, em razão da venda ou da compra de energia elétrica em um determinado período de apuração, sofre os ajustes previstos pelas Regras de Mercado, homologadas pela ANEEL.

Esses ajustes são condições impostas aos Agentes para a realização de operações de compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo, portanto não correspondem a novas operações de compra e venda de energia elétrica.

São realizados por ocasião da contabilização das operações efetivadas no Mercado de Curto Prazo, e variam conforme a caracterização do Agente como gerador ou distribuidor/comercializador.

Tais ajustes são contabilizados, mensalmente, conforme prazos e condições estabelecidos em Procedimentos de Comercialização, juntamente com o valor dos créditos ou débitos correspondentes às operações realizadas de venda ou compra de energia elétrica pelos Agentes, por meio do documento chamado Pré-Fatura, em que são identificadas as posições de cada Agente como devedor ou credor no Mercado de Curto Prazo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em seguida, ocorre o Processo de Liquidação Financeira mensal, no qual são efetuados os pagamentos e recebimentos financeiros aos Agentes.

Os valores negativos indicam consumo de energia do Agente maior que a contratada (posição devedora) e o Agente deve pagar à CCEE. Os valores positivos (posição credora) indicam consumo de energia do Agente menor que a contratada, situação em que há venda de energia pelo Agente e a CCEE deve pagar ao Agente.

Esse é, em resumo, o funcionamento do mercado em questão. Veja-se, então, o que ocorre na matéria tributária, em especial, no caso vertente.

Com o advento da Lei Federal nº 10.848/04, que alterou substancialmente o processo de comercialização de energia elétrica, saindo do regime de monopólio estatal para o regime livre de comercialização, os estados tiveram por bem estabelecer tratamento diferenciado para a energia elétrica comercializada pela CCEE, exercendo a prerrogativa da competência legislativa plena, prevista no art. 6º do Código Tributário Nacional - CTN.

Assim, após a efetivação dos ajustes necessários no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ (Convênio ICMS nº 15 de 30/03/07), o estado de Minas Gerais inseriu no Anexo IX do RICMS/02 as disposições relativas à tributação da energia elétrica e o cumprimento das obrigações acessórias.

Em relação aos Agentes, inclusive aos denominados Autoprodutores (com perfil de consumo), que é a hipótese dos autos, o art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 assim dispõe:

Art. 53-F. Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e "Déficits" (MCSD) do Ambiente de Comercialização Regulado, o agente de mercado emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e, relativamente às diferenças apuradas:

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

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

§ 1º Para determinação da posição credora ou devedora, excluem-se as parcelas sobre as quais não incide o imposto e as que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores.

§ 2º - Relativamente às diferenças apuradas, o agente emitirá a nota fiscal até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da nota de liquidação financeira, na entrada ou na saída, conforme o caso, que deverá conter:

I - o destaque do ICMS, quando for emitida por consumidor livre ou por autoprodutor enquadrado na hipótese prevista no inciso II do caput deste

artigo, vedado o destaque do imposto nos demais casos;

Efeitos de 03/08/2007 a 16/09/2014 - Redação dada pelo art. 1º, IV, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.587, de 02/08/2007:

"I - o destaque do ICMS, quando for emitida por consumidor livre ou por autoprodutor enquadrado na hipótese prevista no inciso II do art. 53-E, vedado o destaque do imposto nos demais casos";

(...)

§ 4º Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar na hipótese prevista no inciso II do caput deste artigo é responsável pelo pagamento do imposto e deverá, ao emitir a nota fiscal relativa à entrada:

I - fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela CCEE, considerada a regra prevista § 1º deste artigo, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

II - para a apuração da base de cálculo, em caso de haver mais de um ponto de consumo, observar o rateio proporcional do resultado da liquidação, segundo as medições verificadas, na hipótese de a liquidação ser relativa a mais de um estabelecimento;

III - para destaque do imposto, aplicar à base de cálculo apurada na forma das alíneas anteriores a alíquota interna prevista para a operação.

(grifou-se)

Com vistas a normatizar os procedimentos relativos às obrigações principal e acessórias, a serem observados pelos Agentes da CCEE nas liquidações no Mercado de Curto Prazo, e considerando as normas tributárias estabelecidas na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 87/96, na Lei Estadual nº 6.763/75 e no próprio RICMS/02, foi editada a Instrução Normativa SUTRI nº 03, de 04/05/09, vigente à época dos fatos geradores, que dispõe:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 03, DE 04 DE MAIO DE 2009.

(MG de 05/05/2009)

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.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo art. 231 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando que a Constituição da República de 1988, na alínea "b" do inciso X do § 2º do art. 155, determina a não-incidência do ICMS nas operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

considerando que o inciso I do art. 21 da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, dispõe que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

considerando que o item 4 do § 1º do art. 5º da Lei 6763, de 26 de dezembro de 1975, estabelece que incide ICMS na entrada de energia elétrica, em território mineiro, quando não destinada a comercialização;

considerando que o inciso I do § 2º do art. 53-F da Parte 1 do Anexo IX do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, estabelece que o contribuinte deverá emitir nota fiscal sem destaque do ICMS pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora no Mercado de Curto Prazo, equiparando o tratamento tributário dispensado nesta hipótese à saída de energia elétrica em operação interestadual;

considerando que o § 4º do art. 53-F da Parte 1 do Anexo IX do RICMS, estabelece que o consumidor livre ou autoprodutor, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo, deverá emitir nota fiscal com destaque do ICMS pela entrada de energia elétrica;

considerando que o § 4º do art. 53-F da Parte 1 do Anexo IX do RICMS também estabelece que havendo mais de um ponto de consumo, deverá ser observado o rateio proporcional do resultado da liquidação, excluindo-se as parcelas sobre as quais não incide o imposto, segundo as medições verificadas em cada estabelecimento para definição da base de cálculo, à qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

considerando que em função da sistemática utilizada pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) podem ocorrer situações em que serão consolidadas posições de estabelecimentos com perfis de consumo e geração em um mesmo período de apuração, sob um único número de registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando que todas as parcelas cobradas na liquidação financeira, remuneratórias da energia elétrica, dentro do sistema de contabilização da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, por integrarem o custo da operação do próprio mecanismo de alocação da energia elétrica, em um sistema de rateio, consequência da impossibilidade de identificar as contrapartes nas transações do mercado de curto prazo, compõem a base de cálculo do ICMS;

considerando a necessidade de uniformizar a interpretação a ser observada pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE);

considerando, por fim, a necessidade de orientar os contribuintes, os servidores e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação da legislação tributária, dirimindo as dúvidas sobre o cumprimento de obrigações tributárias nas operações com energia elétrica no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, RESOLVE:

Art. 1º Para determinação da posição devedora ou credora do agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo, deverá ser observado somente o perfil de consumo do mesmo.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput, deverão ser excluídas do valor total da Nota de Liquidação as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, tais como os valores cobrados a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação financeira, juros bancários ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais, também resultantes do atraso na liquidação da operação, e todas as parcelas relativas ao perfil de geração do agente.

Art. 2º - O consumidor livre ou autoprodutor que enquadrar-se na posição devedora deverá emitir nota fiscal de entrada no mesmo período de emissão da nota de liquidação, por estabelecimento, indicando como valor da operação o apurado em cada estabelecimento mediante rateio proporcional à carga medida no período acrescido do valor do próprio imposto.

Art. 3º - O contribuinte enquadrado na posição credora deverá emitir no período da efetiva liquidação financeira nota fiscal para 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Art. 4º Para os fins do disposto no art. 2º desta Instrução Normativa, não integram a base de cálculo do imposto as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, tais como valores cobrados a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação financeira, juros bancários ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais, também resultantes do atraso na liquidação da operação, e todas as parcelas relativas ao perfil de geração do agente.

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

(destacou-se)

Com base nessa regulamentação, adotada em função do convênio de aplicação nacional (Convênio ICMS nº 06/04, revogado pelo atual Convênio ICMS nº 15/07), observa-se que as saídas de energia elétrica administradas pela CCEE são equiparadas, para efeitos tributários, às operações interestaduais, retirando a tributação do imposto estadual.

Reiterando, 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, abrangendo, se for o caso, vários estabelecimentos de mesma titularidade.

Dessa forma, quando na condição deficitária (posição devedora), o Agente 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 Agente 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, de acordo com o art. 53-F, § 2º, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02, e o art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09.

Nesse caso, também deve haver o estorno de crédito, em razão da saída de energia elétrica sem incidência de ICMS, nos termos do disposto no art. 71, inciso I, do RICMS/02 c/c parágrafo único do art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09:

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;

(...)

§ 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.

(...)

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. (grifou-se)

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI N° 03, DE 04 DE MAIO DE 2009 (MG de 05/05/2009)

Art. 3º (...)

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

Portanto, no caso concreto, diante da constatação de posição credora da Autuada no Mercado de Curto Prazo (Anexo 2 do Auto de Infração - fls. 24/27), em que há venda de parte da energia elétrica adquirida (mediante emissão de nota fiscal sem destaque do imposto), necessário se faz o estorno de crédito correspondente, o que não foi cumprido pela Autuada.

E ainda, ao constatar posição devedora da Autuada no Mercado de Curto Prazo (Anexo 1 do Auto de Infração – fls. 17/23), necessária a emissão de nota fiscal de entrada com destaque de ICMS, para que seja efetuado o recolhimento do imposto, o que, também, não foi devidamente cumprido pela Contribuinte.

Assim, conforme demonstrativo de fls. 34 (Anexo 5 do Auto de Infração), o Fisco apurou as exigências fiscais decorrentes do estorno de crédito, quando em posição credora, e da compra de energia elétrica (exigindo imposto somente sobre a diferença apurada), quando em posição devedora da Autuada no âmbito da CCEE.

Em ambas situações, foi observado o percentual de carga de energia medida no estabelecimento autuado em relação ao consumo total do Agente (de acordo com as informações de fls. 29 – Anexo 3 do Auto de Infração, que foram reproduzidas na Coluna “% Carga” do referido demonstrativo), em atendimento ao disposto nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 e art. 53-F, § 4º, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02.

Para o cálculo do estorno de crédito de ICMS, o Fisco, por analogia à metodologia aplicada aos casos de imobilizado, considerou, ainda, o percentual de

saída não tributada (inclusive de energia) sobre as saídas totais do estabelecimento, aplicando-o ao montante de imposto creditado pela Contribuinte.

Nas situações em que a posição da Autuada na CCEE é credora, a Impugnante afirma, somente em sua primeira peça de defesa, que, não obstante a nota fiscal de venda da energia elétrica ser emitida sem destaque do ICMS, não se trata de uma operação com diferimento ou não incidência do imposto, pois é uma operação que será tributada ao final, uma vez que o ICMS será recolhido ao estado de destino (consumo).

Conclui que *“o que se presume é que a operação subsequente seja tributada, o que justifica a manutenção dos créditos de ICMS pela Impugnante, sem exigência de estorno”*, devendo o item 2 do Auto de Infração ser cancelado em sua integralidade.

No entanto, conforme se verá adiante, não prospera essa alegação de defesa.

Vale comentar que a energia elétrica é um bem incorpóreo, identificável apenas sob a ótica quantitativa, mas nunca, qualitativa. Em outras palavras, não há como saber, em um sistema interligado, onde todos consomem energia ao mesmo tempo, quem consumiu a energia enviada por qual Agente de mercado. A única certeza é que toda a energia disponibilizada foi consumida por alguém, pois produção e consumo de energia elétrica ocorrem de forma concomitante, sem qualquer tipo de armazenamento.

Conforme registrado pela própria Impugnante, não há como o fornecedor de energia elétrica (posição credora na CCEE) saber se sua mercadoria foi comercializada em uma operação interna ou interestadual e, principalmente, a qual estado seria devido o ICMS referente à operação.

Por essa razão, o Convênio ICMS nº 15/07 optou por um mecanismo peculiar no que tange a tais operações, tratando-as à semelhança das operações interestaduais com energia elétrica, sobre as quais não há incidência de ICMS.

Nesse sentido, vale reproduzir o seguinte excerto da Consulta de Contribuintes nº 158/07, formulada pela Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais – FIEMG: *“... o Convênio ICMS 15/2007, 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 este 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.”*

Assim, na liquidação das diferenças da CCEE, o ICMS sempre será destacado pelo adquirente da mercadoria, na nota fiscal de entrada por ele emitida, já que não há como saber qual é a origem da energia elétrica envolvida.

Analisando a legislação aplicável ao caso, vê-se que, por força do art. 155, § 2º, inciso X, da CF/88, as operações interestaduais com energia elétrica não se sujeitam à incidência de ICMS:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

§ 2.º 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;**

(destacou-se)

A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 3º apresenta disposições semelhantes no que se refere à não incidência de ICMS sobre as operações interestaduais com energia elétrica:

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;

(destacou-se)

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

Art. 5º. 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.

§ 1º. 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;

(destacou-se)

Por outro lado, o tratamento referente aos créditos de ICMS, mormente em relação às hipóteses em que sua utilização é autorizada ou o seu estorno é exigido, é

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

também matéria de natureza 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 a não incidência:

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;**

(destacou-se)

Ao regulamentar o tratamento aos créditos de ICMS, nos termos do art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(grifou-se)

A legislação mineira, por sua vez, acompanha a regra constitucional, determinando o estorno do crédito, a teor da regra contida no inciso I do art. 32 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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.

(grifou-se)

A legislação tributária do estado de Minas Gerais, por meio do art. 70, inciso II, e art. 71, inciso I, ambos do RICMS/02, reafirma a vedação ao aproveitamento de crédito de ICMS, decorrente da entrada de mercadoria que for objeto de saída subsequente alcançada pela isenção ou pela não incidência, e a necessidade de estorná-lo, caso haja referida apropriação:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

(...)

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;

Assim, por ocasião de saídas de energia elétrica promovidas por Consumidores Livres ou Autoprodutores, no âmbito do Mercado de Curto Prazo da CCEE, em virtude de indeterminação em torno da qualificação dessas operações como internas ou interestaduais, não será exigido o ICMS, nos termos do disposto no inciso I do § 2º do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02, já transcrito anteriormente.

Como se vê, apenas quando o fornecedor de energia elétrica comercializá-la mediante um contrato bilateral com o destinatário localizado neste estado, haverá destaque de ICMS na nota fiscal de saída. Nos demais casos, o que inclui a saída da energia elétrica via CCEE, fica vedado o destaque de ICMS no documento fiscal de saída.

Também no mesmo sentido, foi editada a Instrução Normativa SUTRI nº 03, de 04/05/09, vigente à época dos fatos geradores, conforme legislação antes reproduzida.

Observa-se, então, que a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 não cria nova hipótese de estorno de crédito, mas apenas esclarece como, com base na legislação vigente, se dará a operacionalização das obrigações principais e acessórias dos contribuintes mineiros que atuam no âmbito da CCEE, o que inclui o respeito a toda a legislação vigente à época dos fatos geradores e transcrita anteriormente, referente ao tratamento dispensado aos créditos tributários.

Trata a Instrução Normativa em comento de norma complementar, desprovida de qualquer conteúdo inovador no mundo jurídico, a qual, no parágrafo único do art. 3º, faz remissão ao art. 71, inciso I, do RICMS/02, de forma a demonstrar que o amparo legal à medida de estorno de crédito ali citada se encontra na legislação vigente e não nela própria.

Vê-se que há um amplo arcabouço legal, transitando desde a CF/88 até as normas regulamentares internas do estado de Minas Gerais a determinar o estorno de ICMS na hipótese dos autos.

Observa-se que as normas constitucionais, legais e regulamentares referentes à matéria são muito claras, não deixando dúvida de que, nas saídas de mercadorias alcançadas pela não incidência, uma das hipóteses dos autos, o crédito referente à entrada da mesma mercadoria deve ser estornado.

Desse modo, ponderando que as exigências do feito se basearam em legislação vigente à época dos fatos geradores e amplamente utilizada na apuração regular do ICMS, não há que se falar em bitributação decorrente da aplicação da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, razão pela qual se entende correto o estorno de crédito, em razão de venda de parte da energia elétrica adquirida (posição credora na CCEE), momento que exige a emissão de nota fiscal de saída sem destaque do imposto.

Ainda em relação a esse item (exigências fiscais nas situações em que a posição da Autuada na CCEE é credora), a Impugnante entende que “*não se pode qualificar como imposto devido o mero fato de haver a glosa de crédito apropriado pelo contribuinte*”.

Reclama que “*é obrigatória a recomposição das operações de energia elétrica da Impugnante, mediante demonstração de créditos e débitos relativos às operações de energia, não sendo viável a simples transformação de glosa de créditos em suposto débito do imposto*” (destacou-se).

Nesse aspecto, importa comentar que, com as alterações trazidas pelo Decreto nº 46.698/14, que deu nova redação aos arts. 194 e 195 do RICMS/02,

excluindo o procedimento de Verificação Fiscal Analítica (VFA), com vigência a partir de 01/02/15, a recomposição da conta gráfica foi substituída pelo mecanismo agora previsto, pelo qual se exige o valor total do crédito de ICMS indevidamente apropriado pela Contribuinte, observadas as regras para eventuais compensações contidas nos dispositivos vigentes.

O presente Auto de Infração foi lavrado em 13/12/16 (fls. 06), já de acordo com essa nova metodologia de apuração.

Também não procede o argumento da Defesa de que o Fisco deveria refazer a apuração do ICMS nos meses em que a Contribuinte tinha posição credora na CCEE e recolheu imposto ao estado de Minas Gerais.

Registra-se que qualquer valor de ICMS recolhido indevidamente poderá ser objeto de restituição, mediante requerimento da Contribuinte, instruído na forma prevista na legislação tributária:

RICMS/02

Art. 92. A importância indevidamente paga aos cofres do Estado, a título de ICMS, será restituída sob a forma de aproveitamento de crédito, para compensação com débito futuro do imposto, mediante requerimento do contribuinte, instruído na forma prevista na legislação tributária administrativa estadual.

Destaca-se, ainda, que, nos períodos em que o Fisco constatou posição devedora e que a Contribuinte emitiu nota fiscal de entrada, recolhendo o respectivo ICMS, houve a dedução do referido recolhimento, uma vez que o Fisco exigiu somente a diferença apurada, conforme se depreende da planilha de fls. 34 (Coluna “Diferença”).

Observa-se que no mês de fevereiro de 2011 não houve qualquer exigência fiscal, pois a Contribuinte declarou um valor recolhido maior que o apurado pelo Fisco.

No tocante às exigências relativas às operações de compra de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo no âmbito da CCEE, a Impugnante questiona a base de cálculo utilizada pelo Fisco para a apuração do ICMS, alegando que não há exigibilidade do imposto sobre valores que não remuneram a aquisição de energia elétrica.

Afirma que o art. 13, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96 “**definiu o valor da operação como base de cálculo do ICMS nas aquisições de energia elétrica**”.

Apreende que a única interpretação possível em relação ao citado dispositivo “***é que “o valor da operação de que decorrer a entrada” é a medida efetivamente consumida de energia elétrica, nenhum outro valor***”.

Argumenta que “*a própria Administração Tributária do Estado de Minas Gerais reconhece que outros valores estranhos ao efetivo valor de energia elétrica consumida não compõem a base de cálculo do ICMS, como se depreende da leitura do art. 1º da Instrução Normativa SUTRI nº 03/2009 (vigente no período desta autuação fiscal)*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende que o valor da operação da aquisição de energia elétrica “é dado por uma determinada linha do Relatório do Sistema de Contabilização da CCEE, qual seja, a linha “Somatório dos Pagamentos Totais do Perfil de Consumo do Agente à CCEE – (TOTAL STRP)” (denominação até agosto de 2012) ou “Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo – TM_MCP a,m – (R\$)” (denominação a partir de setembro de 2012)”, conforme planilha exemplificativa de fls. 154.

Informa que esse valor, “que é o preço efetivamente pago na aquisição da energia elétrica, é que era utilizado como base de cálculo do ICMS pago pela Impugnante nas suas operações no mercado de curto prazo”.

Nesse ponto, importa registrar que, no momento de definir a posição credora ou devedora do Agente, no âmbito da CCEE, e, especialmente, de exigir a emissão de documentos fiscais de entrada ou de saída de energia elétrica, a legislação adotou o critério financeiro (confronto entre o **valor** da energia contratada e o **valor** da energia consumida), em detrimento ao critério físico (confronto entre a **quantidade** de energia contratada e a **quantidade** de energia consumida), nos moldes em que foi realizado pelo Fisco no presente Auto de Infração.

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

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

No modelo energético adotado no Brasil, o preço da energia também é composto por um outro elemento de valor com caráter variável, consubstanciado em diversos encargos e ajustes (parcelas que representam remuneração pela energia elétrica), os quais são inseridos na liquidação (Pré-Fatura), influenciando na posição final credora ou devedora do Agente no âmbito da CCEE.

Ressalta-se que, no caso concreto, em que o Agente é Autoprodutor, existem, ainda, outras rubricas, relativas à geração de energia elétrica, que afetam a contabilização final do Agente no período.

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

Tomando como exemplo a planilha de fls. 19, elaborada com base na Pré-Fatura da CCEE, no mês de maio de 2011, observa-se que, apesar de o Agente ter

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vendida energia elétrica não utilizada (a coluna “Pagamento do Distribuidor a CCEE por energia (R\$)” apresenta um recebimento no valor de R\$ 16.452,23), sua posição final foi devedora (-R\$ 375.285,89), especialmente em função da cobrança do encargo denominado “Encargo de Serviço do Sistema” (-R\$ 419.249,02), relacionado com a manutenção da confiabilidade e da estabilidade do sistema. Tal encargo é cobrado de forma proporcional ao consumo total de energia e é registrado na contabilização de todos os demais Agentes da CCEE, na mesma proporção (de consumo de energia).

Observa-se a transcrição da Pré-Fatura em análise, referente ao mês de maio de 2011, nas partes citadas (especialmente relativas ao Consumo):

Geração:

Razão Social do Agente	Ajuste de Compensação dos Custos de MRE do Gerador (R\$)	Pagamentos da CCEE para a Geração Medida (R\$)	Ajuste Mensal do Gerador devido a Recontab. (R\$)	Ajuste Mensal do Gerador devido a Inadimplência (R\$)	Ajuste do Gerador devido a Liminares (R\$)
Votorantim Metais Zinco S/A	(78.075,03)	104.892,56	(1.827,72)	(270,55)	(2.852,15)

Consumo:

Razão Social do Agente	Pagamento do Distribuidor a CCEE por energia (R\$) (Número positivo representa valor a receber)	Pagamento do Distribuidor a CCEE por Encargo de Serviço do Sistema (R\$)	Ajuste Mensal do Distribuidor devido a Recontab. (R\$)	Inadimplência do mês anterior atualizada do Distribuidor (R\$)	Ajuste do Distribuidor devido a deliberações do CAD (R\$)	Pagamento / Recebimento Total do Agente (R\$)
Votorantim Metais Zinco S/A	16.452,23	(419.249,02)	11.082,87	521,05	(5.960,14)	(375.285,89)

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

Justamente por esse motivo, o único critério possível para se apurar a regularidade das operações de entrada de energia elétrica de um contribuinte é o **critério financeiro**, o qual foi adotado pela legislação que regula o modelo energético brasileiro e também pela legislação tributária mineira acerca da matéria, como pode ser visto no já transcrito art. 53-F, § 4º, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02, que reproduz a Cláusula Terceira, inciso I, alínea “a”, do Convênio ICMS nº 15/07:

Convênio ICMS nº 15/07

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

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

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

(Destacou-se)

Assim, mostra-se correto o critério adotado pelo Fisco para apurar o crédito tributário no presente Auto de Infração, qual seja, o **critério financeiro**, utilizando os valores da liquidação financeira da CCEE, e não somente “*a medida efetivamente consumida de energia elétrica*”, como defende a Impugnante.

Contudo, coube uma ressalva no critério adotado pelo Fisco, que não está em total consonância com a legislação, que prevê a exclusão de determinadas rubricas lançadas na Pré-Fatura, para a determinação da posição do Agente, para fins tributários, consequentemente da apuração da base de cálculo do imposto exigido ou, conforme o caso, do estorno de crédito.

Em análise às apurações realizadas pelo Fisco (demonstrativo de fls. 34), a Assessoria do CC/MG decidiu exarar a diligência de fls. 237/238, com o seguinte teor:

Em relação ao demonstrativo de fls. 34:

1) Conferir a apuração da coluna relativa a “% **saídas em relação às entradas**”, uma vez que, para determinar esse percentual, deve-se considerar o valor de “Contabilização Carga” relativo ao estabelecimento autuado, e não o valor de “Contabilização do Perfil”, como foi feito;

2) Esclarecer se, na apuração do “Crédito a Estornar”, considera-se a integralidade dos créditos apropriados pelo estabelecimento (coluna “Imposto Creditado”), como foi feito, ou somente aqueles oriundos de entradas de energia elétrica. **Justifique;**

3) Considerando o art. 1º, parágrafo único, e o art. 4º, ambos da Instrução Normativa nº 03/09:

Art. 1º - Para determinação da posição devedora ou credora do agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo, deverá ser observado somente o perfil de consumo do mesmo.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput, deverão ser excluídas do valor total da Nota de Liquidação as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, tais como os valores cobrados a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação financeira, juros bancários ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais, também resultantes do atraso na liquidação da operação, e todas as parcelas relativas ao perfil de geração do agente.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 4º - Para os fins do disposto no art. 2º desta Instrução Normativa, não integram a base de cálculo do imposto as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, tais como valores cobrados a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação financeira, juros bancários ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais, também resultantes do atraso na liquidação da operação, e todas as parcelas relativas ao perfil de geração do agente.

Esclarecer se, para determinação da posição devedora ou credora do agente da CCEE, nas liquidações de Mercado de Curto Prazo (coluna “Contabilização do Perfil Consumo”), foram observadas as orientações constantes da referida instrução normativa, no que tange às exclusões de parcelas relativas ao perfil de geração do agente. **Justifique.**

Segundo os esclarecimentos de fls. 239, o Fisco verificou que, em relação aos itens 1 e 2 da diligência, deveriam ser feitas algumas correções no demonstrativo de fls. 34, para, na apuração do crédito a estornar, considerar o valor de “Contabilização de Carga” relativo ao estabelecimento autuado, e não o valor de “Contabilização do Perfil”, em conformidade com a memória de cálculo de fls. 228, e, ainda, para considerar, na Coluna “Imposto Creditado”, apenas os créditos provenientes de energia elétrica, consoante o art. 70 do RICMS/02.

Portanto, o Fisco reformulou o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Rerratificação de Lançamento” de fls. 242, alterando a apuração do crédito a estornar, conforme planilha de fls. 243 e Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 244.

Já no tocante ao item 3 da diligência em questão, o Fisco, de acordo com os esclarecimentos de fls. 240, entendeu que, para a determinação da posição devedora ou credora do Agente, nas liquidações de Mercado de Curto Prazo, deve ser considerado o resultado final da Contabilização, sem excluir parcelas relativas ao perfil de geração do Agente, considerando que se trata de Agente Autoprodutor e que as unidades de geração e consumo se encontram no mesmo local (Cogeração), portanto, a “*produção deve ser considerada no processo de contabilização e liquidação*”.

Contudo, o critério previsto na legislação tributária, especialmente nos arts. 1º e 4º da IN nº 03/09, já transcritos acima, é claro quando estabelece que, para a determinação da posição devedora ou credora do Agente da CCEE, nas liquidações no Mercado de Curto Prazo, seja observado **somente o perfil de consumo** do Agente, sendo necessária a exclusão de todas as parcelas relativas ao seu perfil de geração, mesmo que o Agente seja Autoprodutor e que as unidades de geração e consumo se encontrem no mesmo local (Cogeração).

Conforme explanações do próprio Fisco, a contabilização na CCEE, nos casos de autoprodução, é processada como se fossem dois estabelecimentos distintos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(perfis distintos), um de geração e outro de consumo, sendo que o resultado final é a soma das duas contabilizações.

Destaca-se que, do ponto de vista tributário, as situações são antagônicas:

OPERAÇÃO	POSIÇÃO	GERAÇÃO	CONSUMO
Excesso de contratação ou geração	Credor	Saída não tributada	Saída não tributada
Insuficiência de geração ou contratação	Devedor	Entrada não tributada	Entrada tributada

Observa-se que a posição credora gera no consumo um estorno de crédito pela saída não tributada, no entanto, na geração, não há repercussão alguma (normalmente não há ativos ou insumos a estornar). A posição devedora, por sua vez, gera no consumo a necessidade de recolhimento de imposto, sendo que, na geração, não há recolhimento, pois a aquisição é para revenda.

Portanto, tem-se que, na geração não há resultado, e é justamente por esse motivo que a IN nº 03/09 determina que se exclua os valores relativos ao perfil de geração, mesmo que exista a Cogeração (geração e consumo no mesmo local).

Logo, entende-se que a metodologia de cálculo aplicada aos autos, para determinação da posição devedora ou credora da Autuada, encontra-se destoante do que determina a legislação.

Por oportuno, registra-se, ainda, que devem ser excluídas, também, todas as “parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, tais como os valores cobrados a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação financeira, juros bancários ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais, também resultantes do atraso na liquidação da operação”, conforme parágrafo único do art. 1º da IN nº 03/09, §§ 1º e 4º do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02, reproduzidos anteriormente, e, ainda, o inciso I da Cláusula segunda c/c alínea “a” do inciso I da Cláusula terceira, ambas do Convênio ICMS nº 15/07:

Convênio ICMS nº 15/07

Cláusula segunda - Na hipótese do inciso II da cláusula primeira:

Nova redação dada aos incisos I e II da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 127/16, efeitos a partir de 01.02.17.

I - para determinação da posição credora ou devedora, relativamente à liquidação no Mercado de Curto Prazo ou liquidações do MCSD, deve ser observado o valor final da contabilização da CCEE por perfil do agente e **excluídas as parcelas relativas aos ajustes de inadimplência, já tributados em liquidações anteriores, bem como os respectivos juros e multa moratórios lançados no**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

processo de contabilização e liquidação financeira;

(...)

Redação original, efeitos até 31.01.17.

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

(...)

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

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

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

(destacou-se)

Verifica-se que se enquadram nessa condição as parcelas relativas a *“Inadimplência do mês anterior atualizada do Distribuidor (R\$)”*, constante da Coluna *“AJ”* das Pré-Faturas relativas ao período autuado.

Assim, no caso concreto, o valor e a posição do Agente (credora ou devedora) no período autuado deve ser o valor total da Pré-Fatura com exclusão dessas parcelas (inadimplência e perfil de geração). A título de exemplo, vale demonstrar como o resultado (valor e posição), considerando tais exclusões, divergiria do apurado pelo Fisco:

Período	Apuração Fisco	Apuração com exclusões
JAN/2011	99.706,91	- 457.890,19
	Posição Credora	Posição Devedora
NOV/2011	- 245.005,99	- 381.135,85
	Posição Devedora	Posição Devedora
MAR/2012	1.230.526,43	37.738,90
	Posição Credora	Posição Credora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que tais divergências alteram substancialmente as exigências fiscais de ICMS e multas, conforme o valor e a posição apurados no período, uma vez que, nas situações em que a posição do Agente passa de “credora” para “devedora”, as acusações fiscais deixariam de ser “falta de estorno de crédito de ICMS”, com exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, da Lei nº 6.763/75, passando para “falta de recolhimento nas aquisições de energia elétrica”, com exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 (se for o caso), e vice-versa.

Cumprido esclarecer que a Assessoria do CCMG emitiu um primeiro parecer, às fls. 314/343 opinando pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 242/244 e, também, para:

- adequar a metodologia de apuração da posição da Autuada (credora ou devedora) ao que determina a legislação tributária, efetuando a exclusão das parcelas relativas à rubrica “Inadimplência do mês anterior atualizada do Distribuidor (R\$)” e ao “perfil de geração” do Agente;

- em seguida, excluir as exigências (inclusive multas de revalidação e isoladas) relativas ao período em que se apurar posição divergente à considerada pelo Fisco, ou seja, excluir as exigências relativas ao período em que se apurar posição devedora, quando o Fisco considerou posição credora, e vice-versa, uma vez que, nessas situações, haverá alteração da acusação fiscal;

- e também, nas situações em que se apurar valor relativo à posição devedora ou credora maior que a considerada pelo Fisco, limitar as exigências ao montante constatado pelo Fisco. Ao passo que, nas situações em que se apurar valor relativo à posição devedora ou credora menor do que a considerada pelo Fisco, excluir as exigências excedentes, relativas à diferença entre o valor exigido pelo Fisco e o apurado após referida adequação;

- e ainda, excluir a Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, relativa aos períodos em que a Autuada não emitiu a nota fiscal de entrada, uma vez que, para esse caso, existe uma penalidade específica.

Considerando a proposta da Assessoria do CCMG, a Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 09/08/18, decide converter o julgamento em Diligência de fls. 346, com o seguinte teor:

ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA QUE A FISCALIZAÇÃO ELABORE NOVAS PLANILHAS DEMONSTRANDO COMO FICARIA O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CASO ACOLHIDA A METODOLOGIA DE APURAÇÃO DA POSIÇÃO DA AUTUADA (DEVEDORA OU CREDORA) PROPOSTA NO PARECER ELABORADO PELA ASSESSORIA, FAZENDO AS ADEQUAÇÕES CASO ENTENDA NECESSÁRIO. EM SEGUIDA, VISTA À IMPUGNANTE. PELA IMPUGNANTE, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. GUILHERME CEZAROTI E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, O DR. GABRIEL ARBEX VALLE. (GRIFOU-SE)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante dessa medida determinada pela Câmara de Julgamento, o Fisco resolve reformular novamente o crédito tributário, utilizando a metodologia de apuração da posição da Autuada (devedora ou credora) proposta no Parecer elaborado pela Assessoria do CCMG, conforme manifestações de fls. 348/349 e demonstrativos de fls. 351/363.

Em aditamento à impugnação, a Defesa insiste no pleito de que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2011, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

Contudo, conforme já esclarecido anteriormente, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2011 somente expirou em 31/12/16, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 27/12/16.

Ressalta-se que, embora o Fisco tenha reformulado o lançamento em período decadencial (considerando que a Autuada foi intimada da reformulação fiscal em dezembro de 2018 e o crédito tributário refere-se a fatos geradores de 2011 e 2012), a alteração efetuada pelo Fisco não implicou em qualquer nova acusação ou acréscimo do crédito tributário que pudesse ser abarcado pela decadência prevista no citado art. 173, inciso I, do CTN. Pelo contrário, houve redução do crédito tributário.

No tocante às irregularidades constatadas pelo Fisco após as reformulações fiscais efetuadas, a Impugnante, numa nova vertente de alegações, discorre sobre o funcionamento da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) e sustenta que as operações financeiras no Mercado de Curto Prazo estão fora do campo de incidência do ICMS.

Nesse sentido, relata que a tributação das operações envolvendo energia elétrica são regulamentadas neste estado pelos arts. 53-E a 53-H do Anexo IX do RICMS/02.

Destaca que, de acordo com os incisos I e II do *caput* do aludido art. 53-E, a obrigação legal de emitir a nota fiscal e recolher o ICMS é do fornecedor de energia no Ambiente de Contratação Livre (ACL):

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

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

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

Acrescenta que, “nos termos do art. 53-E do RICMS/02 toda a compra e venda de energia elétrica no âmbito da CCEE se dá através da formalização de

contratos bilaterais e com recolhimento do ICMS devido adotando-se o regime de substituição tributária, sendo o ICMS apurado e recolhido pelos comercializadores/fornecedores de energia elétrica”.

Assim, afirma que “adquire energia elétrica no ACL, sendo os contratos bilaterais registrados na CCEE, e emitidas as notas fiscais respectivas, com o recolhimento do ICMS devido pelos fornecedores através do regime de substituição tributária”.

Por outro lado, quando “recebe energia elétrica de consórcios dos quais participa, na proporção de sua participação no referido consórcio, não há circulação jurídica da energia elétrica, pois não há alteração da titularidade jurídica ou econômica”.

Destaca que, “apesar dos fornecedores de energia elétrica apurarem o ICMS nas vendas da referida mercadoria no âmbito do ACL, a Impugnante foi autuada pela suposta ausência de recolhimento do ICMS nesta operação, mesmo que o fornecedor tenha recolhido o ICMS para todas as etapas subsequentes da cadeia”.

Salienta, no entanto, “que a estrutura das negociações de direitos envolvendo a energia elétrica no âmbito do ACL não envolvem entrega direta de energia elétrica, do fornecedor para o consumidor, porque a energia elétrica é colocada no sistema que é gerenciado pela CCEE, sendo que só ela tem o controle de quanto cada fornecedor vende e entrega e quanto cada consumidor compra e consome”.

Pondera que, “assim, a questão é se estas operações de compra de energia elétrica no mercado de curto prazo são fato gerador do ICMS, isto é, se tem a natureza jurídica de operações de compra e venda de energia elétrica de um fornecedor para um consumidor”.

Aduz que “este mercado de curto prazo é definido pela Resolução ANEEL nº 102/2002 como ‘segmento do MAE onde é transacionada a energia elétrica não contratada bilateralmente, as eventuais sobras de contratos bilaterais de compra de energia elétrica firmados pelos agentes da Categoria Consumo e as insuficiências em relação aos contratos bilaterais de venda de energia elétrica de responsabilidade dos agentes da Categoria Produção’. O Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE) é o antecessor da CCEE”.

Complementa que “a função de contabilização dos montantes de energia elétrica fornecidos e consumidos, inicialmente realizada pelo MAE, passaram para a CCEE, nos termos do art. 2º do Decreto nº 5.177/2004”.

Enfatiza que “neste mercado de curto prazo não existem contratos bilaterais, tanto que a fiscalização da SEFAZ/MG não apresentou um único contrato”.

Informa que, “desta forma, ao final de determinado período de operações, quase sempre mensal, a CCEE calcula qual a posição, devedora ou credora, de cada agente no mercado de curto prazo, não sendo possível a identificação dos pares em cada transação, o que significa dizer que as operações são multilaterais”.

Afirma, nesse sentido, que nos meses em que a sua posição “é credora no ACL significa que contratou um determinado montante de energia elétrica de um

fornecedor, que emitiu a nota fiscal e pagou o ICMS correspondente. Como a Impugnante não utilizou toda a energia contratada, a CCEE repassa esta sobra para um terceiro que tenha contratado energia elétrica em quantidade insuficiente para cobrir sua demanda”, ou seja, a Impugnante “recebe um crédito relativo ao valor da cessão do saldo remanescente de energia elétrica antes contratada, que foi cedida a um outro agente do mercado. Este, por sua vez, irá pagar a CCEE pela energia elétrica recebida fora do quanto contratado bilateralmente, arcando ainda com o pagamento de eventuais penalidades por esta demanda extra”.

Reproduzindo excertos dos Convênios ICMS nºs 15/07 e 77/11, frisa que, “é possível depreender, de toda a explanação supra, que as operações do Mercado de Curto Prazo da CCEE envolvem as sobras e os déficits de energia elétrica que foi contratada bilateralmente entre os consumidores livres e os agentes de produção e/ou comercialização, tendo a CCEE o papel de intermediar, de forma multilateral, os consumidores credores e devedores, realizando a liquidação financeira dessas posições (cessão de direito sobre a energia elétrica antes contratada), utilizando como parâmetro o Preço de Liquidação de Diferenças (PLD) por ela apurado”.

Sustenta, dessa forma, que “as operações financeiras acertadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE estão fora do campo de incidência do ICMS sobre o serviço de fornecimento de energia elétrica”, isso porque “as operações realizadas no Mercado de Curto Prazo não tem a natureza jurídica de contratos de compra e venda de energia elétrica, mas sim de cessões de direitos entre consumidores, intermediadas pela CCEE, para a utilização de energia elétrica adquirida no mercado livre, mediante a celebração de contratos bilaterais, e cujo valor total já sofreu a tributação pelo ICMS no momento que o fornecedor disponibilizou a referida energia no Mercado de Curto Prazo, o que permite inclusive concluir que nova tributação dessas sobras implicaria indevido *bis in idem*”.

Em outro aspecto, a Impugnante alega que, quando “vende as sobras de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo, não o faz de maneira habitual e nem esta é sua atividade social”, que, no seu entendimento, são condições necessárias para caracterizar a empresa como contribuinte do imposto nessas operações, “o que também afasta a incidência do ICMS”.

Acrescenta que, “nas liquidações financeiras realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE, além de a cessão de direitos entre consumidores livres não configurar a hipótese de circulação da energia elétrica, nem sequer há identificação acerca da origem da sobra de energia elétrica que está sendo negociada”.

Conclui, nesse contexto, que “a interpretação adotada pela fiscalização da SEFAZ/MG para lançar o auto de infração ora impugnado veiculando a exigência de ICMS quando a Impugnante está na posição devedora na CCEE não encontra fundamento jurídico, porque esta operação tem natureza jurídica de cessão de direitos, além do que não ocorre o fato gerador do ICMS e a Impugnante sequer poderia ser considerada contribuinte”.

A seu ver, “está clara a ocorrência de *bis in idem*, porque o fornecedor de energia elétrica para o Mercado de Curto Prazo já havia pago o ICMS por substituição

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária quando disponibilizou esta sobra de energia para qualquer comprador que dela precisasse”.

De forma semelhante, quando disponibiliza “as sobras de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo da CCEE, não se trata de uma operação em que a Impugnante tinha a mercadoria ‘energia elétrica’ em seu estabelecimento e lhe dá a saída quando percebe que adquiriu mais do que necessitava”.

Frisa a informação de que a empresa “cede parte da energia elétrica que recebe de seus fornecedores ou que gerou em excesso, que é cedida no âmbito do Mercado de Curto Prazo para outros consumidores, mas não há nova circulação de energia elétrica, há apenas nova destinação para a energia que lá já estava disponibilizada, razão pela qual não é possível se falar em novo fato gerador para o ICMS”.

Finaliza solicitando o cancelamento do presente lançamento, reafirmando que “uma vez que não há a obrigação principal, obviamente a suposta obrigação de emitir notas fiscais de entrada nestas operações também não existe, razão pela qual também deve ser cancelado o auto de infração em relação ao suposto descumprimento de obrigação acessória”.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, o feito fiscal está plenamente respaldado na legislação pertinente (Convênio ICMS nº 15/07, art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e, ainda, Instrução Normativa nº 03/09), especialmente após as reformulações fiscais.

Ressalta-se, inicialmente, que, apesar de seus questionamentos no sentido de que as operações financeiras no Mercado de Curto Prazo estão fora do campo de incidência do ICMS, a Autuada reconhece as obrigações previstas na legislação tributária, quando realiza recolhimentos de ICMS e emite notas fiscais de entrada ou de saída, conforme o caso, relativas a “liquidação no Mercado de Curto Prazo”, de acordo com as notas fiscais constantes do Anexo 11 do Auto de Infração (fls. 61/84), porém com base em apurações de posições mensais credoras ou devedoras na CCEE em desacordo com a legislação vigente no período autuado.

Lado outro, há que se destacar que o art. 2º da Resolução Normativa ANEEL nº 622/14 define a contabilização da CCEE como sendo o “processo de apuração da comercialização de energia elétrica entre os agentes da CCEE, do qual, em intervalos temporais definidos, resulta a situação de cada agente como credor ou devedor no Mercado de Curto Prazo”:

Resolução Normativa ANEEL nº 622, de 19/08/14

Art. 2º Para fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições:

I - agente da CCEE: concessionário, permissionário e autorizado de serviços ou instalações de energia elétrica, detentor de registro de empreendimento de geração, consumidor livre e consumidor especial que seja associado à CCEE;

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VIII - contabilização: processo de apuração da comercialização de energia elétrica entre os agentes da CCEE, do qual, em intervalos temporais definidos, resulta a situação de cada agente como credor ou devedor no Mercado de Curto. (Grifou-se).

E ainda, o § 2º do art. 4º da Resolução Normativa ANEEL nº 109/04 prevê que a compra e a venda de energia elétrica no ACL poderão ser feitas entre diversos agentes, inclusive consumidores livres:

RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº 109, DE 26 DE OUTUBRO DE 2004

Art. 4º A comercialização de energia elétrica entre os agentes da CCEE, bem como destes com os consumidores no Sistema Interligado Nacional - SIN, dar-se-á no ACR ou ACL e no Mercado de Curto Prazo, nos termos da legislação, desta Convenção e de atos complementares e das Regras e Procedimentos de Comercialização. (Redação dada pela REN ANEEL 348 de 06.01.2009.)

(...)

§ 2º A compra e a venda de energia elétrica no ACL poderá ser feita entre agentes de comercialização, de geração, de exportação, de importação, consumidores livres e consumidores especiais. (Redação dada pela REN ANEEL 348 de 06.01.2009.)

Acrescenta-se que o próprio documento trazido pela Impugnante às fls. 423/461, relativo a Cartilha elaborada pela CCEE sobre “Obrigações Fiscais na Comercialização de Energia Elétrica”, quando trata, no seu Capítulo 8, a respeito da “Tributação do ICMS no Mercado de Curto Prazo – MCP” (fls. 447/449), instrui que, de acordo com o Convênio ICMS nº 15/07, “cabe o recolhimento do ICMS do agente com posição devedora no MCP, devido no local do consumo”, e que “a emissão de notas fiscais cabe a todos os agentes participantes do MCP, independentemente da posição credora (venda de energia) ou devedora (compra de energia)”.

Assim, a Autuada, por ser Agente da CCEE, deve transacionar a energia de acordo com as regras do mercado, com a liquidação das diferenças (sobras e déficits) no Mercado de Curto Prazo.

Conforme já relatado anteriormente, as empresas geradoras, distribuidoras, comercializadoras e consumidoras de energia elétrica registram na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica os montantes de energia contratada, assim como os dados de medição, para que desta forma seja determinado quais as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado.

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

De acordo com o relato da própria Impugnante, no referido mercado, as relações são multilaterais, ou seja, todos os Agentes compradores adquirirão energia elétrica do conjunto dos vendedores, sem que haja uma relação direta entre comprador e vendedor. O Mercado de Curto Prazo assume posição de comprador e vendedor das sobras de energia dos Agentes participantes do mercado.

Assim, no Mercado de Curto Prazo são realizadas operações envolvendo os montantes de energia elétrica que não são objeto de contratos bilaterais, são as sobras de energia dos contratos bilaterais.

O Mercado de Curto Prazo, caracterizado pela realização de transações multilaterais, envolve, então, o efetivo fornecimento da energia elétrica em cada período de apuração, que é valorada por critérios consistentes na atribuição do preço do Mercado de Curto Prazo, vigente para cada intervalo definido de tempo e para cada um dos submercados de energia. As transações realizadas no citado mercado, portanto, caracterizam-se como operações de compra e venda de energia elétrica, ocorridas durante determinado período de apuração.

Logo, como já afirmado, não condiz com a realidade a afirmação da Impugnante no sentido de que não realiza comercialização de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo, pois, de acordo com todo o acima exposto, as suas sobras ou déficits de energia elétrica são liquidadas na CCEE, sendo caracterizadas como operações de vendas ou compras de energia elétrica, conforme o caso.

Quando na condição deficitária, o Agente 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.

Por outro lado, quando na condição superavitária, o Agente recebe da CCEE pela energia que foi disponibilizada por ele, para consumo de outros Agentes.

Assim, a Impugnante, ao contrário de sua afirmação, transaciona energia elétrica no Mercado de Curto Prazo, adquirindo ou cedendo energia, pagando ou recebendo remuneração da CCEE, conforme o caso.

Essa conclusão é corroborada pelo Acórdão nº 19.655/12/2ª, que afastou a mesma arguição de que as operações com energia elétrica no âmbito da CCEE não estariam sujeitas à incidência do ICMS, por se tratar de mera cessão de direitos. Veja-se:

ACÓRDÃO Nº 19.655/12/2ª

DECISÃO

(...)

COMO SE VÊ, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA CITADA ESTABELECEU DE FORMA CLARA E DISTINTA AS OBRIGAÇÕES A SEREM OBSERVADAS PELOS AGENTES EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES REALIZADAS NO ÂMBITO DA CCEE ACOBERTADAS POR CONTRATOS BILATERAIS (CCEAL), DAQUELAS OPERAÇÕES REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO, DECORRENTES DAS EXPOSIÇÕES (CREDORA OU DEVEDORA), PELO EXCESSO OU

PELA FALTA DE LASTRO CONTRATUAL, PORTANTO, SUJEITAS AO PREÇO DE LIQUIDAÇÃO DAS DIFERENÇAS (PLD).

E SÃO EXATAMENTE ESSAS OPERAÇÕES REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO QUE SE CONSTITUEM O OBJETO DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO. A IMPUGNANTE ALEGA QUE TODA A ENERGIA ELÉTRICA COMERCIALIZADA NO ÂMBITO DA CCEE SE DÁ ATRAVÉS DA FORMALIZAÇÃO DE CONTRATOS BILATERAIS, COM O ICMS SENDO RECOLHIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELOS COMERCIALIZADORES/FORNECEDORES DE ENERGIA ELÉTRICA, E QUE, PORTANTO, TODA ENERGIA ADQUIRIDA POR ELA NO ÂMBITO DA CCEE JÁ TERIA SIDO DEVIDAMENTE TRIBUTADA. (GRIFOU-SE).

AO CONTRÁRIO DO QUE ALEGA A IMPUGNANTE, NEM TODA A ENERGIA ELÉTRICA COMERCIALIZADA NO ÂMBITO DA CCEE ESTARÁ ACOBERTADA POR CONTRATOS BILATERAIS (CCEAL), CELEBRADOS ENTRE OS AGENTES. (GRIFOU-SE)

ESSA FALTA DE COBERTURA CONTRATUAL É, INCLUSIVE, UMA DAS RAZÕES DA EXISTÊNCIA DO PRÓPRIO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE, IDEALIZADO PARA FAZER A CONTABILIZAÇÃO E A LIQUIDAÇÃO DAS DIFERENÇAS ENTRE AS QUANTIDADES DE ENERGIA CONTRATADAS E AS QUANTIDADES DE ENERGIA CONSUMIDA PARA CADA CONSUMIDOR LIVRE.

VALE LEMBRAR QUE, QUANDO NA CONDIÇÃO DE 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 TINHA SOBRAS. QUANDO NA CONDIÇÃO DE SUPERAVITÁRIA (POSIÇÃO CREDORA), ELE RECEBE DA CCEE PELA ENERGIA QUE FOI DISPONIBILIZADA POR ELE, PARA CONSUMO DE OUTROS AGENTES.

EM OUTRAS PALAVRAS, CADA AGENTE PODE TER UM SALDO POSITIVO (CONSUMO SUPERIOR AO CONTRATADO) OU NEGATIVO (CONSUMO INFERIOR AO CONTRATADO).

NO CASO ESPECÍFICO O QUE SE TENTA NEGAR OU DESQUALIFICAR NAS OPERAÇÕES TRANSACIONADAS NA CCEE É JUSTAMENTE A TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE DE MERCADORIA TRIBUTÁVEL MEDIANTE NEGÓCIO JURÍDICO DE VENDA MERCANTIL.

CONTUDO, NA DEFINIÇÃO E LIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA A ENERGIA ELÉTRICA É EQUIPARADA À MERCADORIA E INSERIDA NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, PELA LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96 E PELA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75.

O ICMS, INCIDENTE SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, É UM IMPOSTO QUE TEM COMO FIM A TRIBUTAÇÃO DA CIRCULAÇÃO DE COISAS OU BENS MÓVEIS, CARACTERIZADOS COMO “MERCADORIA”, SENDO A CIRCULAÇÃO UMA OPERAÇÃO JURÍDICA

DE TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE, E MERCADORIA OBJETO DE VALOR ECONÔMICO SUSCETÍVEL DA PRÁTICA DE MERCANCIA.

A CESSÃO CORRESPONDE AO CONTRATO, A TÍTULO ONEROSO, OU GRATUITO, EM QUE O TITULAR DE CRÉDITOS OU DE DIREITOS OU DE BENS TRANSFERE ESSES CRÉDITOS OU DIREITOS OU BENS QUE LHE PERTENCEM. ASSIM, A CESSÃO É PERFEITA ALTERAÇÃO OU TRANSMISSÃO ENTRE VIVOS. NO CASO DO LANÇAMENTO EM DEBATE A CESSÃO CORRESPONDEU A UMA TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE DE MERCADORIA (ENERGIA ELÉTRICA) CONTIDA NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS... (GRIFOU-SE).

Também não há que se falar em “*bis in idem*”, pois o ICMS incide sobre a entrada, neste estado, da energia excedente à adquirida mediante contratos bilaterais, isto é, não se está a tributar as quantidades contratadas, mas apenas a energia que excede as quantidades inerentes aos contratos bilaterais.

Além disso, nos contratos firmados com as geradoras de energia, no preço da energia elétrica não estão incluídas todas as parcelas remuneratórias da energia, especialmente os encargos do sistema, que somente serão consideradas no momento da liquidação efetivada pela CCEE.

Noutra análise, a própria Defesa traz a orientação do Confaz, constante do mesmo documento elaborado pela CCEE (Cartilha sobre “Obrigações Fiscais na Comercialização de Energia Elétrica” - fls. 420/458), de que “a cessão de montantes não é bitributação, pois o ICMS é não cumulativo, permite o crédito da energia adquirida e exige o débito na saída”.

Vale comentar que a legislação destacada pela Defesa, relativa aos incisos I e II do *caput* do art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, de fato, refere-se à obrigação legal do fornecedor de energia no Ambiente de Contratação Livre (ACL) de emitir a nota fiscal e recolher o ICMS.

Contudo, a Impugnante deixou de destacar, também, o já transcrito art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02, relativo às obrigações legais dos Agentes, inclusive dos denominados Autoprodutores (com perfil de consumo), que fundamenta o trabalho fiscal.

Assim, de acordo com a referida legislação, inserida no RICMS/02 em decorrência do Convênio ICMS nº 15 de 30/03/07, ao constatar a posição credora no Mercado de Curto Prazo, em que há venda de parte da energia elétrica adquirida, é necessária a emissão de nota fiscal sem destaque do imposto, relativa a essa sobra de energia, e o estorno de crédito correspondente.

E ainda, ao constatar posição devedora no Mercado de Curto Prazo, necessária a emissão de nota fiscal de entrada com destaque de ICMS, relativa à aquisição de energia excedente dos contratos bilaterais firmados anteriormente, efetuando o devido recolhimento do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, diante de todo o exposto, resta adequado o procedimento de lançamento adotado pelo Fisco, que se encontra vinculado à legislação de regência da matéria.

Por fim, importa comentar que, em decorrência da medida exarada pela Câmara de Julgamento de fls. 346, e em razão do disposto na Instrução Normativa SUTRI nº 03, de 04/05/09, vigente à época dos fatos geradores, o Fisco reformulou o crédito tributário, conforme fls. 348/363, para, na apuração da posição da Autuada (devedora ou credora), considerar somente o perfil de consumo do Agente, excluindo as parcelas relativas ao perfil de geração do Agente.

Excluiu, também, os valores que não se referem a remuneração da energia elétrica fornecida, mas que se referem a ônus do devedor para com a CCEE, em decorrência de atrasos, como multa e juros, resultantes do atraso na liquidação da operação junto a CCEE, especificamente as parcelas relativas à rubrica “Inadimplência do mês anterior atualizada do Distribuidor (R\$)”.

Analisando os demonstrativos de fls. 351/359, observa-se que, de fato, após a reformulação efetuada pelo Fisco, não consta nenhuma rubrica indicativa de valores relativos ao perfil de geração do Agente ou valores não inerentes a parcelas remuneratórias de energia elétrica.

Contudo, vale fazer a seguinte ressalva.

A partir de setembro de 2012 (fls. 357/359), houve alteração das terminologias relativas às rubricas constantes do “Relatório de Contabilização da Pré-Fatura da CCEE”.

Nota-se que, confrontando os débitos e créditos do Agente nas operações com energia elétrica junto à CCEE, é determinado o “Resultado Preliminar”, cujo valor é equivalente ao “Resultado Final”, que, após a contabilização dos ajustes necessários (positivo ou negativo, conforme o caso), é encontrada a posição final do Agente, informada na coluna “Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente”.

Considerando a necessidade de excluir as parcelas relativas ao perfil de geração do Agente e aquelas resultantes de atraso na liquidação da operação junto a CCEE, o Fisco apurou novo “Resultado Preliminar”, alterando, da mesma forma, o “Resultado Final”, que, conseqüentemente, modificou o “Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente”, após a contabilização dos ajustes. Veja-se, por exemplo, em relação ao período de novembro de 2012:

Novembro de 2012							
CNPJ	Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)	Total de Encargos Consolidados - ENCARGOS a,m - (R\$)	Ajuste Decorrente de Recontabilizações - AJU_RECON a,m - (R\$)	Resultado Preliminar - RES_PRE a,m - (R\$)	Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)	Ajustes (R\$)	Valor a liquidar pelo perfil de agente (R\$)
42.416.651/0001-07	-526.722,45	-516.473,30	-20.706,56	-1.063.902,31	-1.063.902,31	81.608,41	-982.293,90
Total	(526.722,45)	(516.473,30)	(20.706,56)	(1.063.902,31)	(1.063.902,31)	81.608,41	(982.293,90)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Porém, observa-se que, no mês de setembro de 2012, conforme demonstrativo de fls. 357, reproduzido a seguir, embora o Fisco tenha apurado um novo valor de “Resultado Preliminar” (R\$ 320.252,74 – trezentos e vinte mil e duzentos e cinquenta e dois reais e setenta e quatro centavos), a constatação da posição final do Agente, após a contabilização dos ajustes, foi com base em valor divergente, apontado como “Resultado Final”, que se refere ao indicado no Relatório da Pré-Fatura da CCEE sem as devidas adequações (vide demonstrativo de fls. 23, constante do Anexo 1 do Auto de Infração):

Setembro de 2012						
CNPJ	Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)	Total de Encargos Consolidados ENCARGOS a,m - (R\$)	Resultado Preliminar - RES_PRE a,m - (R\$)	Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)	Ajustes (R\$)	Valor a liquidar pelo perfil de agente (R\$)
42.416.651/0001-07	-5.293,47	-314.959,27	-320.252,74	-408.161,00	99.464,85	-308.696,15
Total	(5.293,47)	(314.959,27)	(320.252,74)	(408.161,00)	99.464,85	(308.696,15)

Portanto, as exclusões das parcelas relativas ao perfil de geração do Agente e daquelas resultantes de atraso na liquidação da operação junto a CCEE não surtiram qualquer efeito sobre a apuração do “Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente”.

Dessa forma, entende-se que deve ser corrigido o valor relativo à rubrica “Resultado Final” do mês de setembro de 2012, adequando-o ao apurado como “Resultado Preliminar” (R\$ 320.252,74 – trezentos e vinte mil e duzentos e cinquenta e dois reais e setenta e quatro centavos), para, após a contabilização dos ajustes, determinar o valor correto da posição devedora final do Agente (“Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente”).

Em seguida, apurar as corretas exigências fiscais relativas ao mês de setembro de 2012, de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, com base no adequado saldo devedor do Agente.

Assim, considerando que haverá redução do saldo devedor do Agente, as novas exigências fiscais serão menores do que aquelas exigidas até o momento. Logo, devem ser excluídas as exigências excedentes.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 242/244 e 348/363 e também para excluir as exigências fiscais excedentes, relativas ao mês de setembro de 2012, constatadas após a apuração correta da posição devedora final do Agente no período, ao considerar o valor adequado da rubrica “Resultado Final”, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Guilherme Cezaroti e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périsse de Abreu (Revisor) e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 01 de agosto de 2019.

André Barros de Moura
Relator

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

CSD
CC/MG