

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.888/21/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001503070-29
Impugnação: 40.010150300-32
Impugnante: Anglo American Minério de Ferro Brasil S/A
IE: 572740544.02-60
Proc. S. Passivo: JOÃO MANOEL MARTINS VIEIRA ROLLA/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

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.

Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL – NOTA FISCAL DE SAÍDA – ENERGIA ELÉTRICA. Constatada a falta de emissão da nota fiscal de saída de energia elétrica prevista no art. 53-F, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02, em razão de posição credora nas liquidações realizadas no âmbito do Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE). Correta a exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - NÃO INCIDÊNCIA/SAÍDA MCP-CCEE. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no Mercado de Curto Prazo da CCEE, ao amparo da não incidência. Os créditos devem ser estornados, nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - BASE DE CÁLCULO – DESTAQUE A MENOR. Acusação fiscal de consignação de base de cálculo menor do que a prevista na legislação em documentos fiscais emitidos pela saída de energia elétrica, referentes a posição credora em liquidações no MCP da CCEE. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal. Entretanto,

por se tratar de operações de saída de energia elétrica realizadas ao abrigo da não incidência, a penalidade isolada deve ser excluída por ser inaplicável à espécie.

Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de 01/01/15 a 31/12/15, realizou operações de comercialização de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), incorrendo nas seguintes irregularidades:

1 - falta de emissão da nota fiscal de saída de energia elétrica prevista no art. 53-F, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02, em razão de posição credora nas liquidações realizadas no âmbito do Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE). Exigida a Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal;

2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no Mercado de Curto Prazo da CCEE, ao amparo da não incidência. Créditos estornados, nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal.

3 - consignação de base de cálculo menor do que a prevista na legislação em documentos fiscais emitidos pela saída de energia elétrica, referentes a posição credora em liquidações no MCP da CCEE. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 21/45, afirmando ter como objeto social a produção e o comércio de minério de ferro, encontrando-se sujeita à apuração e ao recolhimento do ICMS.

Diz que é classificada como consumidora livre de energia elétrica, perfil que a autoriza a adquirir energia de qualquer permissionário, concessionário ou autorizado de energia elétrica conectado ao Sistema Interligado Nacional – SIN.

Ensina que os consumidores livres são obrigados a se associarem à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), criada com o objetivo de viabilizar a comercialização e a cessão de energia no SIN.

Garante que participa dos procedimentos de liquidação da CCEE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pede a nulidade da autuação por não ter havido adequada delimitação da matéria tributável, como exige o art. 142 do CTN, situação que viola a garantia constitucional à ampla defesa.

Requer a decadência parcial do crédito tributário anterior a 15/06/15, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que foi intimada do lançamento em 15/06/20.

Relata que recolheu o ICMS devido pelo Diferencial de Alíquotas ao longo do ano de 2015.

Alega que o estado de Minas Gerais exige indevidamente o cumprimento de obrigações acessórias e principais por parte dos consumidores livres que assumem a posição de credores e devedores na CCEE, pois eles não praticam, formal e materialmente, a hipótese de incidência do ICMS. Acrescenta que, diante da sistemática da CCEE, são materialmente impedidos de dar saída em energia elétrica.

Aduz que não há obrigatoriedade de se acobertar por notas fiscais as operações de liquidação no âmbito da CCEE, pois não representam operações de entrada e saída de energia elétrica, na medida em que não há nova tradição do bem, já que energia é gerada, transmitida e distribuída de forma concomitante, sem nova circulação jurídica no momento da liquidação. Conclui que o ICMS incide apenas sobre a energia efetivamente consumida e transcreve excerto de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o assunto.

Argumenta que o ICMS incidente sobre a energia elétrica já foi integralmente exigido do fornecedor, que tem obrigação de emitir mensalmente uma nota fiscal na qual a base de cálculo do imposto é o valor total da energia contratada, nos termos Convênio ICMS nº 15/07.

Defende que no instante da constatação da posição devedora, já foi praticado fato gerador (circulação em decorrência de consumo), não se justificando nova incidência tributária, na medida em que o negócio jurídico translático da propriedade do bem móvel energia elétrica ocorre com sua tradição. Conclui que a exigência de ICMS nesse caso acarreta duplicidade de cobrança do imposto, que já foi pago pela geradora ou distribuidora.

Apresenta documentos que comprovariam sua posição devedora no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica no período de março a julho de 2015.

Afirma que não é contribuinte do imposto nas operações com energia elétrica, pois não pratica a circulação da mercadoria com habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial.

Sustenta que como a energia elétrica se exaure no consumo (operação anterior à liquidação na CCEE), é impossível a ocorrência de uma nova operação de saída, o que torna inexigível o estorno de créditos de ICMS pretendido.

Conclui então que a liquidação financeira no âmbito da CCEE não se constitui em entrada ou saída de energia elétrica e que, conseqüentemente, não há obrigação de recolhimento de ICMS nem emissão de documentos fiscais.

Em seguida, argumenta que não há divergência na base de cálculo das notas fiscais emitidas de agosto a dezembro de 2015. Para confirmar sua alegação, apresenta “cartas de liquidação financeira” utilizadas para emissão de tais notas fiscais, consistentes em um documento particular elaborado por consultoria. Acrescenta que a emissão em 2017, retroativamente, de notas fiscais referentes às liquidações de 2015, não representou prejuízo ao Fisco Mineiro.

Reclama que as penalidades exigidas são desproporcionais e possuem nítido cunho confiscatório, razão pela qual devem ser afastadas, em respeito ao art. 150, inciso IV, da CF/88.

Requer, ao final, o cancelamento integral da autuação ou que as penalidades sejam ao menos reduzidas, em respeito ao princípio do não confisco.

A Fiscalização, em manifestação incluída como anexo nos autos do e-PTA, págs. 188/214, refuta integralmente as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 222/258 opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, por reconhecer a decadência do direito da Fazenda de formalizar o crédito tributário em relação ao período de janeiro de 2015 e pela procedência parcial do lançamento, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante aduz que o lançamento é nulo por ausência de adequada delimitação da matéria tributável, com conclusões genéricas e falta de motivação, em afronta ao disposto no art. 142 do CTN e violação da garantia constitucional à ampla defesa.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Observe-se o dispositivo do CTN citado:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Como se vê, a realização do lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação de todos os elementos do crédito tributário, inclusive a sujeição passiva, propondo ao final a penalidade aplicável, exatamente como ocorreu no presente caso.

A análise dos autos confirma a presença de todos esses elementos exigidos pela legislação tributária, capazes de proporcionar a adequada motivação do lançamento e o pleno direito de defesa à Impugnante.

O Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração (fls. 07/14 do Anexo “AI.pdf”), contém os elementos mínimos necessários para que se determine com segurança a natureza das infrações. Nele, a Fiscalização esclarece o procedimento realizado, as infrações constatadas e as exigências delas decorrentes, além de transcrever toda a base legal utilizada para sustentar a cobrança de tributo e penalidades.

Os requisitos mínimos de validade do Auto de Infração, listados nos incisos I a IX do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08, foram todos atendidos no presente no lançamento:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - em se tratando de crédito tributário contencioso em PTA em meio físico, a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação.

Integram o Auto de Infração planilhas demonstrativas, onde são detalhados todos os documentos e cálculos que deram origem ao presente lançamento.

Tais documentos contêm, de forma clara e completa, todas as informações necessárias à compreensão e comprovação do lançamento, sendo suficientes para afastar a alegação de nulidade.

Ademais, indubitável que a Impugnante compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e como tal serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, mediante conferência das operações de liquidação das sobras e déficits de energia elétrica no MCP da CCEE, das seguintes irregularidades:

- 1) falta de emissão da nota fiscal de saída de energia elétrica prevista no art. 53-F, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02, em razão de posição credora nas liquidações realizadas no âmbito do Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), referente aos meses de **janeiro**, e **março a julho de 2015**.

Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal;

- 2) aproveitamento indevido de créditos de ICMS, nos meses **de janeiro**, e **março a julho de 2015**, referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no MCP da CCEE, ao amparo da não incidência. Os créditos devem ser estornados, nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal.

- 3) consignar base de cálculo menor do que a prevista na legislação em documentos fiscais emitidos pela saída de energia elétrica, referentes à posição credora em liquidações no MCP da CCEE, nos meses de **agosto a dezembro de 2015**.

Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal.

Inicialmente, cumpre explicar a respeito do funcionamento do processo de comercialização de energia elétrica no Brasil. Trata-se de informações importantes ao entendimento do trabalho fiscal e da própria lógica do sistema elétrico brasileiro, as quais foram retiradas do sítio institucional da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (www.ccee.org.br), especificamente dos artigos denominados “Visão Geral das Operações na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica” e “Procedimento de Comercialização PdC CO. 01 - CONTRATOS BILATERAIS”.

Até 1995 o modelo do setor elétrico era composto por empresas verticalizadas, na sua maioria estatais, que englobavam as atividades de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica. Nesse ambiente as tarifas eram reguladas em todos os segmentos não havendo, portanto, competição e os consumidores eram exclusivamente cativos (consumidor que só pode comprar energia elétrica da concessionária ou permissionária da localidade de sua instalação).

Em 1996, foi implantado o Projeto de Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro (Projeto RE-SEB), coordenado pelo Ministro de Minas e Energia, contando com a participação de diversos técnicos brasileiros, bem como com a participação de empresa inglesa de consultoria.

Os trabalhos do Projeto RE-SEB definiram as bases conceituais que deveriam nortear o desenvolvimento do setor elétrico. As principais conclusões do projeto foram a necessidade de implementar a desverticalização das empresas de energia elétrica, ou seja, dividi-las nos segmentos de geração, transmissão e distribuição, incentivar a competição na geração/comercialização e manter sob regulação os setores de distribuição e transmissão de energia elétrica, considerados como monopólios naturais.

Foi também identificada a necessidade de criação de um órgão regulador, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), de um operador para o sistema elétrico nacional, o Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS), e de um ambiente para a realização das transações de compra e venda de energia elétrica, o Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE).

Por meio da Lei nº 9.648/98 e do Decreto nº 2.655/98, foi criado o Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), ambiente virtual, sem personalidade jurídica. O MAE foi instituído pela assinatura de um contrato de adesão multilateral de todos os Agentes (Acordo de Mercado), como um mercado autorregulado, com a finalidade de viabilizar as transações de energia elétrica por meio de Contratos Bilaterais e do Mercado de Curto Prazo (Mercado “Spot”), entre as empresas que executam os serviços de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional (SIN).

Concluído em agosto de 1998, o Projeto RE-SEB definiu o arcabouço conceitual e institucional do modelo a ser implantado no Setor Elétrico Brasileiro.

Durante os anos de 2003 e 2004, o Governo Federal lançou as bases de um novo modelo para o Setor Elétrico Brasileiro, sustentado pelas Leis nºs 10.847 e 10.848, de 15/03/01, e pelo Decreto nº 5.163 de 30/07/04.

Entre as principais mudanças institucionais implementadas nesse período, destacam-se a criação de uma instituição responsável pelo planejamento do setor elétrico a longo prazo (a Empresa de Pesquisa Energética – EPE), uma instituição com a função de avaliar permanentemente a segurança do suprimento de energia elétrica, do Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE) e de uma instituição para dar continuidade às atividades do MAE, relativas à comercialização de energia elétrica no Sistema Interligado, a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).

A seguir são apresentados os papéis dos Agentes do Setor Elétrico Brasileiro, em conformidade com o Modelo vigente, implementado em 2004.

Geração

Os Agentes de Geração 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.

A atividade de geração de energia elétrica apresenta um caráter competitivo, sendo que todos os Agentes de Geração podem vender energia tanto no Ambiente de Contratação Regulado como no Ambiente de Contratação Livre. Os geradores também possuem livre acesso aos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Transmissão

Tais Agentes 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 isto, independentemente da quantidade de energia transportada através da linha de transmissão.

Distribuição

Os 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 Ambiente de Contratação Regulado, celebrando contratos de energia com preços resultantes de leilões.

Comercializadores

Os Agentes de Comercialização de energia elétrica 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).

Importadores de Energia

São os Agentes do setor que detêm autorização do Poder Concedente para realizar importação de energia elétrica para abastecimento do mercado nacional.

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

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.

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.

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 Ambiente de Contratação Regulado 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 Ambiente de Contratação Livre, há a livre negociação entre os Agentes Geradores, Comercializadores, Consumidores Livres, Importadores e Exportadores de energia, sendo os acordos de compra e venda de energia pactuados por Contratos Bilaterais (ou Contratos de Compra de Energia no Ambiente Livre - CCEAL).

Os CCEALs são negociados livremente entre duas partes e firmados entre os Agentes contratantes, sem a participação da ANEEL ou da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica. Esses contratos são registrados na CCEE, sendo que o processo de registro consiste na informação dos montantes contratados e dos

prazos envolvidos, não havendo necessidade de informar os preços acordados. Os contratos são registrados pelos Agentes Vendedores e validados pelos Agentes Compradores, para que sejam utilizados no processo de Contabilização e Liquidação Financeira.

Os Agentes de Geração sejam concessionários de serviço público de geração, produtores independentes de energia ou autoprodutores, assim como os comercializadores, podem vender energia elétrica nos dois ambientes, mantendo o caráter competitivo da geração. Tanto os contratos do Ambiente de Contratação Regulado como os do Ambiente de Contratação Livre são registrados na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e servem de base para a contabilização e liquidação das diferenças no Mercado de Curto Prazo. Os montantes totais contratados são liquidados bilateralmente pelos Agentes, fora do ambiente de operações da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e de acordo com condições contratuais específicas.

Uma alteração significativa está relacionada à forma de realização de Leilões de Energia, que aboliu o critério de maior preço e passou a utilizar o critério de menor tarifa, colaborando para a modicidade tarifária ao Consumidor Cativo.

Conforme disposto no inciso I do art. 2º do Decreto nº 5.163/04, os Agentes vendedores devem apresentar 100% (cem por cento) de lastro para venda de energia e potência, constituído pela garantia física proporcionada por empreendimentos de geração próprios ou de terceiros, nesse caso, mediante contratos de compra de energia ou de potência.

Os Agentes de Distribuição e os Consumidores Livres também devem apresentar 100% (cem por cento) de cobertura contratual para o atendimento de seu mercado e consumo.

Por fim, esse modelo retomou a obrigatoriedade de todos os Agentes apresentarem 100% (cem por cento) da contratação efetuada, inclusive Consumidores Livres, havendo a possibilidade de aplicação de penalidades para quem não observasse esse item.

Ambiente de Contratação Regulada - ACR

Participam do Ambiente de Contratação Regulado: os Agentes Vendedores e Agentes de Distribuição de energia elétrica. Para garantir o atendimento aos seus mercados, os Agentes de Distribuição podem adquirir energia das seguintes formas, de acordo com o art. 13 do Decreto nº 5.163/04:

- leilões de compra de energia elétrica proveniente de empreendimentos de geração existentes e de novos empreendimentos de geração;
- geração distribuída, desde que a contratação seja precedida de chamada pública realizada pelo próprio Agente de Distribuição, contratação essa limitada ao montante de 10% (dez por cento) do mercado do distribuidor;
- usinas que produzem energia elétrica a partir de fontes eólicas, pequenas centrais hidrelétricas e biomassa, contratadas na primeira etapa do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA;

- Itaipu Binacional, no caso de agentes de distribuição, cuja área de concessão esteja localizada nas regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste.

Ambiente de Contratação Livre - ACL

No Ambiente de Contratação Livre, participam Agentes de Geração, Comercializadores, Importadores e Exportadores de energia elétrica, além dos Consumidores Livres. Neste ambiente, há liberdade para se estabelecer volumes de compra e venda de energia e seus respectivos preços, sendo as transações pactuadas por meio de Contratos de Compra de Energia no Ambiente Livre (CCEALs).

Os Consumidores que optem por se tornarem livres, realizando a compra de energia por meio de contratos no Ambiente de Contratação Livre, devem ser Agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e estão sujeitos ao pagamento de todos os encargos, taxas e contribuições setoriais previstas na legislação.

Conforme descrito no § 2º do art. 49 do Decreto nº 5.163/04, esses consumidores podem manter parte da aquisição de sua energia de forma regulada junto à concessionária de distribuição, constituindo assim um Consumidor Parcialmente Livre.

Caso o Consumidor Livre queira retornar à condição de Cativo, deve informar essa decisão à Concessionária de Distribuição local com um prazo mínimo de cinco anos, sendo que esse prazo pode ser reduzido mediante acordo entre as partes.

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, como sucessora do 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 Câmara de Comercialização de Energia Elétrica 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 participantes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica.

Todos os contratos firmados bilateralmente entre os Agentes Compradores (Distribuidor, Consumidor Livre) e Agentes Vendedores (Gerador, Comercializador) devem ser registrados na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, entretanto, a sua liquidação ocorre fora desse ambiente, por meio de emissão de fatura entre as partes.

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, dessa forma, seja determinado quais as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado.

Considerando-se os contratos e os dados de medição registrados, a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica contabiliza as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado; as diferenças positivas ou negativas

são liquidadas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), determinado semanalmente para cada patamar de carga (Leve, Média e Pesada) e para cada submercado (Norte, Nordeste, Sudeste/Centro-Oeste e Sul), tendo como base o Custo Marginal de Operação do sistema, limitado por um preço mínimo e por um preço máximo.

Em função da preponderância de usinas hidrelétricas no parque de geração brasileiro, são utilizados modelos matemáticos para o cálculo do PLD, que têm por objetivo encontrar a solução ótima de equilíbrio entre o benefício presente do uso da água e o benefício futuro de seu armazenamento, medido em termos da economia esperada dos combustíveis das usinas termelétricas.

A máxima utilização da energia hidrelétrica disponível em cada período é a premissa mais econômica, do ponto de vista imediato, pois minimiza os custos de combustível. No entanto, essa premissa resulta em maiores riscos de déficits futuros. Por sua vez, a máxima confiabilidade de fornecimento é obtida conservando o nível dos reservatórios o mais elevado possível, o que significa utilizar mais geração térmica e, portanto, aumento dos custos de operação.

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

O PLD é um valor determinado semanalmente para cada patamar de carga (leve, médio e pesado) com base no Custo Marginal de Operação (custo para se produzir o próximo MWh necessário ao sistema elétrico), limitado por um preço máximo e mínimo vigentes para cada período de apuração e para cada submercado.

Os preços máximo e mínimo são estabelecidos anualmente pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), autarquia em regime especial vinculada ao Ministério de Minas e Energia, criada para regular o setor elétrico brasileiro.

O PLD é utilizado para valorar todas as quantidades de energia contabilizadas e liquidadas na CCEE, que não estejam cobertas por Contratos Bilaterais (CCEALs).

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 é o mercado das diferenças.

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. O Mercado de Curto Prazo assume posição de comprador e vendedor das sobras de energia aos 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.

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 mediante critérios consistentes na atribuição do preço do Mercado de Curto Prazo (PLD), 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.

A contabilização é efetuada mensalmente conforme prazos e condições estabelecidas em Procedimentos de Comercialização. Ao término da contabilização, são identificadas as posições de cada Agente (devedora ou credora) no Mercado de Curto Prazo, resultando na Pré-Fatura individualizada. Em seguida, ocorre o Processo de Liquidação Financeira mensal, no qual são efetuados os pagamentos e recebimentos financeiros pelos Agentes.

O valor do crédito ou do débito a ser atribuído pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica 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 do Mercado, homologadas pela ANEEL.

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

Os ajustes são realizados por ocasião da contabilização das operações realizadas no Mercado de Curto Prazo e variam conforme a caracterização do Agente como gerador, distribuidor/comercializador ou consumidor.

Tais ajustes são inseridos na Pré-Fatura juntamente com o valor dos créditos ou débitos correspondentes às operações de venda ou compra de energia elétrica realizadas pelos Agentes.

A Pré-Fatura é elaborada sob o ponto de vista da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, pois é ela quem realiza a liquidação, fazendo os pagamentos aos Agentes com posição credora e recebendo os valores dos Agentes com posição devedora.

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

Da Alegação de Decadência

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a 15/06/15, por entender ser aplicável o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

A Fiscalização refuta o argumento e entende ser aplicável ao caso o art. 173, inciso I, CTN, não estando decaído o direito de constituir o crédito tributário. Observe-se os dois dispositivos citados:

CTN

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

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;

(...)

Baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), a Impugnante conclui que, por ter sido cientificada do Auto de Infração em 15/06/20 (“Documento de Ciência” – fls. 19 do e-PTA), seria forçoso o reconhecimento da consumação da decadência em relação aos fatos geradores dos meses de janeiro a maio de 2015. No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2015 a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/16, findando-se somente em 31/12/20.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 18/10/19 e que o Sujeito Passivo foi regularmente intimado em 15/06/20, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido autuado, uma vez que, como demonstrado nos autos, ele não procedeu ao necessário estorno do

crédito do imposto adquirido na aquisição de energia elétrica, cuja saída/comercialização posterior no Mercado de Curto Prazo da CCEE se deu ao abrigo da não incidência.

A não realização do estorno resultou em saldo de ICMS menor ao do que efetivamente deveria ter sido apurado e pago. Dessa feita, inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo aos períodos de janeiro a maio de 2015.

Do Mérito Propriamente Dito

A Defesa afirma o estado de Minas Gerais exige indevidamente o cumprimento de obrigações acessórias e principais por parte dos consumidores livres que assumem a posição de credores e devedores na CCEE, pois eles não praticam, formal e materialmente, a hipótese de incidência do ICMS.

Acrescenta que, diante da sistemática da CCEE, são materialmente impedidos de dar saída em energia elétrica.

Aduz que não há obrigatoriedade de se acobertar por notas fiscais as operações de liquidação no âmbito da CCEE, pois não representam operações de entrada e saída de energia elétrica, na medida em que não há nova tradição do bem, já que energia é gerada, transmitida e distribuída de forma concomitante, sem nova circulação jurídica no momento da liquidação.

Conclui que o ICMS incide apenas sobre a energia efetivamente consumida e transcreve excerto de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o assunto.

Entretanto, razão não lhe assiste.

A energia elétrica é um bem incorpóreo que, para fins de incidência do ICMS, foi classificado como mercadoria pela CF/88, a qual ainda considera imunes as operações interestaduais realizadas com tal mercadoria, tudo nos termos do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” e § 3º, da CF/88:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

X - não incidirá:

(...)

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

(...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

(Destacou-se)

Como bem salienta a Defesa, a energia elétrica possui certas particularidades, como a impossibilidade prática de ser estocada, de forma que geração, transmissão, distribuição e consumo ocorrem, em regra, simultaneamente. Nesse cenário, a interrupção ou perda de conexão de quaisquer uma dessas etapas faz cessar a circulação física da energia elétrica.

De fato, a contratação de energia elétrica pelos Agentes Consumidores no Ambiente de Contratação Livre (ACL) não pressupõe a entrega física de energia pelos mesmos Agentes Vendedores que firmaram os contratos, podendo a energia ser entregue por outro Agente da CCEE, conforme estabelecido no art. 7º, § 1º, da Resolução Normativa ANEEL nº 109/04:

Art. 7º Todos os contratos de compra e venda de energia elétrica e respectivas alterações deverão ser registrados na CCEE, independentemente da data de início de suprimento, inclusive para fins de Contabilização e Liquidação Financeira, segundo as condições e prazos previstos em Procedimentos de Comercialização específicos, sem prejuízo de seu registro, aprovação ou homologação pela ANEEL.

§ 1º Os contratos registrados na CCEE não implicam, necessariamente, compromisso de entrega física de energia elétrica por parte dos agentes vendedores, podendo a energia ser entregue por outro agente da CCEE, ressaltando-se, para todos os efeitos, que **a responsabilidade contratual pela entrega da energia continua sendo do agente vendedor referido no contrato.**

(Destacou-se)

No entanto, o trecho em destaque, inserido pela Resolução Normativa ANEEL nº 348/09, apenas explicita a realidade que sempre existiu: a responsabilidade contratual do Agente Vendedor pela entrega da energia se mantém, independente da entrega física ao ponto de consumo.

Na prática, toda a energia contratualmente comercializada pelo Agente Fornecedor deve ser gerada e inserida no sistema, independentemente do efetivo consumo pelo adquirente (sobre o qual o vendedor não possui nenhum controle).

A entrega da energia elétrica no âmbito da CCEE pode e regularmente se dá pela sua tradição ficta e não necessariamente real, já que o seu vendedor pode não ser aquele agente que de fato a entregará ao seu comprador.

Decorre desse fato que a comercialização de energia elétrica na CCEE se dá através da modalidade contratual de “contratos de compra e venda sobre documentos” nos termos do art. 529 e seguintes do Código Civil. Essas operações, por sua vez, configuram-se em fatos geradores do ICMS.

Por sua vez, posteriormente, o “acerto” financeiro entre o Agente Consumidor que adquiriu a energia elétrica (mas não a consumiu) e o Agente Consumidor que consumiu a energia (mas não a adquiriu) será realizado pela CCEE, por meio da liquidação das sobras e déficits no MCP.

O voto proferido pelo Ministro Teori Zavascki no Recurso Especial (RESP) n.º 960.476, citado pela Defesa, corrobora o entendimento de que as operações de liquidação no MCP da CCEE são tributadas, pois afirma que o ICMS deve incidir sobre o **todo o valor da energia elétrica efetivamente consumida**. A liquidação da CCEE trata exatamente de energia efetivamente consumida, cuidando apenas de especificar quem foi Agente Consumidor que realizou esse consumo.

No ACL, o preço da energia elétrica é formado por uma parte fixa (paga diretamente ao Agente Fornecedor pelo Agente Consumidor, com base em valor contratualmente estipulado) e uma parte variável (diversos encargos e ajustes inseridos na Pré-Fatura de liquidação, pagos à CCEE, que são utilizados para remunerar os Agentes Produtores, segundo critérios estabelecidos na legislação do sistema elétrico).

A tese da não incidência do ICMS nos valores relativos à liquidação do MCP da CCEE não encontra amparo na legislação vigente no país e, em verdade, não resiste a um teste simples de consistência fática e jurídica.

Considere-se um caso hipotético em que um Agente Consumidor, para um determinado mês, registre na CCEE a aquisição de 1.000 MWh (operação **tributada**) de um Agente Fornecedor, por meio de contrato bilateral (CCEAL) e que seu consumo de energia elétrica no período tenha sido de 1.200 MWh.

A princípio, mesmo antes da contabilização de qualquer encargo, sua posição na CCEE já seria **devedora** no valor equivalente aos 200 MWh não adquiridos em contratos bilaterais, sendo o valor a pagar calculado a partir do PLD.

A despeito de sua contratação ter sido inferior ao seu real consumo no mês analisado, a demanda do Agente Consumidor não deixou de ser atendida quando ultrapassou a quantidade contratada, pois o Sistema Interligado Nacional (SIN) proporciona o incremento de fornecimento de energia elétrica à medida que a demanda cresce no sistema, **independentemente do total de energia previamente contratada pelos Agentes Consumidores**.

De forma simplificada, isso é possível porque o Operador Nacional do Sistema (ONS) faz o controle em tempo real da demanda do sistema elétrico, acionando usinas geradoras para aumentar a produção (como seria a necessidade no presente exemplo) ou para reduzi-la, de forma que a produção e o consumo sejam sempre compatibilizados, respeitadas algumas restrições do SIN (especialmente, no que tange à capacidade de transmissão em longa distância).

Se assim não o fosse (atendimento a todo o consumo de energia elétrica, independentemente de contratação prévia), o fornecimento de energia ao Agente Consumidor do exemplo seria interrompido no exato momento que seu consumo mensal atingisse os 1.000 MWh contratados, deixando seu estabelecimento “à luz de velas”.

Ele seria obrigado a realizar uma contratação adicional, mediante nova operação de aquisição de energia junto a um Agente Fornecedor (no exemplo, um contrato de cerca de 200 MWh), mantendo sua atividade interrompida até ultimar o procedimento e registrar o novo CCEAL junto à CCEE.

O modelo do SIN foi estruturado exatamente para evitar interrupções desse tipo, mantendo-se o fornecimento constante de energia elétrica, independentemente de haver ou não contratação prévia dos volumes utilizados pelos consumidores.

No ACL, o consumo superior ou inferior aos volumes contratados, caso não seja “ajustado” em até 45 (quarenta e cinco) dias após o fim do período mensal de consumo, mediante contratações de novos volumes ou vendas de excedentes em contratos bilaterais, será liquidado no MCP da CCEE, acarretando punições pecuniárias aos Agentes que consumiram energia elétrica “a descoberto”.

Ressalte-se que, na hipótese de se adotar o anacrônico modelo do exemplo, com interrupção do fornecimento ao se atingir o total previamente contratado, não haveria qualquer dúvida a respeito da incidência do ICMS sobre o novo volume contratado (200 MWh), pois seria necessário firmar um contrato bilateral prévio de compra dessa energia.

Isso demonstra o equívoco de base existente na tese de que a liquidação realizada pela CCEE não seria uma hipótese de incidência do ICMS. Trata-se de compra e venda de energia elétrica, exatamente como se daria num contrato bilateral, tendo sido alterados apenas a forma e o momento do pagamento.

Para que o Agente Consumidor pudesse consumir 200 MWh adicionais, que não foram previamente contratados, algum Agente Fornecedor produziu 200 MWh adicionais que não foram previamente comercializados (e, portanto, ainda não lhe foram pagos).

Assim, ao invés de o Agente Consumidor firmar um CCEAL e pagar diretamente a um Agente Fornecedor pela energia elétrica, com interrupção de fornecimento, ele pagará à CCEE, por meio da liquidação, sem qualquer interrupção. A CCEE cuidará de identificar o Agente Fornecedor que supriu tal consumo, repassando-lhe o pagamento pela mercadoria por meio de sua própria liquidação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A CCEE é o elo de ligação, o agente intermediário que recebe o pagamento pela energia elétrica adicional utilizada pelo Agente Consumidor sem contrato de compra, repassando esse pagamento ao Agente Fornecedor que a produziu essa energia sem contrato de venda, tudo isso, via liquidação no MCP.

O exemplo demonstra, forma indubitável, que se está diante de uma operação de compra e venda de energia elétrica, realizada entre um Agente Consumidor e um Agente Fornecedor, apenas intermediada pela CCEE, por meio do procedimento de contabilização e liquidação das sobras e déficits.

Inelutavelmente, há que se admitir que uma das premissas desse **acerto comercial** é que, ao aderir ao Ambiente de Contratação Livre, o Agente Consumidor assume desde sempre a possibilidade de ser vendedor, ou de comprador de sobras de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo.

As parcelas da liquidação que não representam remuneração pela energia elétrica estão expressamente excluídas das notas fiscais de entrada e saída a serem emitidas e, conseqüentemente, da incidência do ICMS no caso de posição devedora, como consta do art. 53-F, incisos I e II; e § 1º, do Anexo IX do RICMS/02:

Art. 53-F. - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do MCSDD, o agente **emitirá nota fiscal**, modelo 55, até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da nota de liquidação financeira ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, deverá requerer a emissão de nota fiscal avulsa, **relativamente às diferenças apuradas:**

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

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

§ 1º - Para determinação da posição credora ou devedora, relativamente à liquidação no Mercado de Curto Prazo ou liquidações do MCSDD, 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 processo de contabilização e liquidação financeira.

(Grifou-se e destacou-se)

A liquidação de energia elétrica no MCP da CCEE cumpre exatamente a função de permitir que Agentes Consumidores adquiram sua energia elétrica no ACL com antecedência (por meio de contratos bilaterais), a preços competitivos e que, posteriormente, eventuais diferenças entre o contratado e o efetivamente consumido possam ser liquidadas no âmbito da CCEE, cobrando-se dos consumidores e remunerando-se os produtores, inclusive no que tange à parcela do preço da energia

elétrica que não é paga diretamente ao Agente Fornecedor, em razão da estrutura legal adotada a partir de 1996, os chamados “encargos setoriais”.

Por todo o exposto, com a devida vênia aos entendimentos da Defesa e do eminente Ministro Relator do STJ no RESP nº 1.615.790, a afirmação de que as operações de liquidação realizadas no âmbito do MCP da CCEE não são hipótese de incidência do ICMS afronta conceitos básicos do sistema energético brasileiro e do ordenamento jurídico relativo a tal tributo.

Apesar de ser um bem incorpóreo, a energia elétrica foi classificada pela CF/88 como mercadoria (e não como direito), razão pela qual o aspecto quantitativo do fato gerador do ICMS relativo à sua comercialização engloba o **valor total** da operação de saída de mercadoria (art. 13, inciso I, da LC nº 87/96), como se dá em relação a qualquer outra mercadoria corpórea.

Não há fundamento jurídico para se condicionar a hipótese de incidência do imposto a elementos que não foram contemplados pela norma constitucional, tais como o momento e a forma de pagamento do preço.

Além disso, como se viu, os encargos setoriais notoriamente representam remuneração pela energia elétrica produzida. O valor pago à CCEE é utilizado para remunerar produtores, especialmente no que tange aos elevados custos adicionais de produção decorrentes do acionamento de usinas termoeletricas (a gás natural, a carvão e a óleo diesel), assim como para subsidiar energia limpas, mas mais caras, como a eólica, a solar e a biomassa, garantindo que elas possam ser adequadamente remuneradas e incentivadas.

Esse modelo evita que o custo da energia, especialmente para os consumidores cativos (essencialmente residenciais), sofra grandes oscilações em razão de fatores como a escassez hídrica, não deixando dúvida de que mesmo os encargos setoriais também são remuneração por energia elétrica produzida, que apenas não são pagos diretamente pelo Agente Consumidor ao Agente Fornecedor, posto que seu valor só se torna conhecido após o período de consumo, a depender de eventos incertos (como a chuva) ao longo desse período.

A prosperar o exótico entendimento da não incidência de ICMS sobre a liquidação na CCEE, resta fácil perceber que para burlar a tributação, bastaria aos Agentes Consumidores subdimensionar suas demandas, firmando contratos bilaterais com quantidades muito inferiores às suas necessidades reais, deixando que praticamente todo o seu consumo mensal fosse liquidado junto ao MCP da CCEE (sem ICMS, segundo a tese defendida pela Defesa e esposada no citado RESP nº 1.615.790).

Nesse cenário, tornar-se-iam letra morta os textos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 87/96, que determinam a incidência do ICMS nas operações com energia elétrica.

Como “bônus”, ainda haveria uma completa desestabilização da segurança energética do país, que está alicerçada na previsibilidade do consumo, mediante contratação prévia da energia elétrica (em geral, com **anos** de antecedência), de forma a permitir um planejamento multianual quanto aos investimentos em geração,

transmissão e distribuição, capazes de evitar que situações como a do “apagão de 2001” voltem a se repetir.

Ademais, é flagrantemente ilegal e inconstitucional um cenário onde Agentes Consumidores que adquiram energia elétrica via CCEALs paguem ICMS sobre a mercadoria, enquanto outros Agentes Consumidores, que adquiram exatamente a mesma mercadoria via liquidação na CCEE (sem firmar contratos bilaterais), não paguem o ICMS.

É despidendo qualquer conhecimento jurídico especial para se constatar a existência de ofensa à garantia constitucional de isonomia tributária do art. 150, inciso II, da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

(Grifou-se)

Por fim, analisando a situação de forma estritamente objetiva, no presente momento, como já se demonstrou, a legislação em vigor não deixa dúvidas quanto à tributação das operações de liquidação (comercialização) de energia elétrica no âmbito do MCP da CCEE, razão pela qual devem ser afastados os argumentos da Peça de Defesa.

A Defesa afirma que o ICMS incidente sobre a energia elétrica já foi integralmente exigido do fornecedor, que tem obrigação de emitir mensalmente uma nota fiscal na qual a base de cálculo do imposto é o valor total da energia contratada, nos termos do Convênio ICMS nº 15/07.

Acrescenta que no instante da constatação da posição devedora, já foi praticado o fato gerador (circulação em decorrência de consumo), não se justificando nova incidência tributária, na medida em que o negócio jurídico translático da propriedade do bem móvel energia elétrica ocorre com sua tradição.

Conclui que a exigência de ICMS nesse caso acarreta duplicidade de cobrança do imposto, que já foi pago pela geradora ou distribuidora.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Ressalte-se, mais uma vez, que a Autuada teve posições **credoras** em suas liquidações na CCEE durante todo o período autuado (2015). De fato, como houve liquidações com posições devedoras em outros exercícios, os quais foram objeto de fiscalização e autuações em Autos de Infração distintos, os argumentos utilizados nas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

múltiplas impugnações apresentadas acabaram se generalizando, deixando de observar, por vezes, o contexto fático de cada um dos lançamentos.

Não obstante, refutando o argumento apresentado, de fato, os Agentes Fornecedores de energia elétrica são responsáveis, em relação a cada contrato bilateral, por emitir a nota fiscal e recolher o ICMS para o estado de destino da mercadoria, no caso de incidência do imposto, conforme determina o Convênio ICMS nº 15/07 e, no âmbito de Minas Gerais, o art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02:

Art. 53-E. - O agente da CCEE que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica a adquirente localizado neste Estado, relativamente a cada contrato bilateral, excetuados os termos de cessão gerados pelo Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits - MCS - do Ambiente de Comercialização Regulado, deverá observar o seguinte:

I - emitir mensalmente nota fiscal, modelo 55, para cada estabelecimento destinatário, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa;

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

III - em se tratando de fornecimento a consumidor livre ou especial ou a autoprodutor, o ICMS será devido à unidade federada onde ocorrer o consumo, como nas demais hipóteses.

(...)

Entretanto, como seu viu anteriormente, a liquidação que resulte em posição devedora (emissão de nota fiscal de entrada e recolhimento de ICMS) envolve consumo de energia **superior aos montantes contratados e encargos que não foram pagos diretamente ao Agente Fornecedor, mas que representam remuneração pela energia elétrica.**

Portanto, tais valores **não** estão incluídos na nota fiscal emitida pelo fornecedor, ao contrário do que afirma a Defesa, apesar de também serem remuneração pela energia elétrica produzida.

Ademais, o Convênio ICMS nº 15/07 estabelece que, em relação às liquidações no MCP da CCEE, deverá ser emitida nota fiscal de saída em caso de posição credora no MCP da CCEE e nota fiscal de entrada em caso de posição devedora. Além disso, também determina que o consumidor livre ou autoprodutor é responsável pelo pagamento do imposto quando em posição devedora.

Trata-se do conteúdo das Cláusulas Primeira e Terceira do citado convênio, *in verbis*:

Cláusula primeira Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legislação tributária de regência do ICMS, o agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE deverá observar o que segue:

I - o agente que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica deverá, **relativamente a cada contrato bilateral**, exceto os termos de cessão gerados pelo Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits - MCS D do Ambiente de Comercialização Regulado, para cada estabelecimento destinatário:

a) **emitir mensalmente nota fiscal**, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa;

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

d) destacar o ICMS;

(Destacou-se)

As regras estabelecidas no Convênio ICMS nº 15/07 foram internalizadas na legislação estadual por meio dos arts. 53-E e 53-F do Anexo IX do RICMS/02, já transcritos anteriormente, que possuem redação semelhante.

As legislações transcritas não deixam dúvidas quanto à obrigatoriedade de emissão das notas fiscais nas operações da CCEE e quanto à incidência do ICMS nas operações de entrada de energia elétrica praticas por consumidores livres quando em posição devedora.

Conforme já detalhado anteriormente, as liquidações no MCP da CCEE que resultem em posição devedora representam entrada adicional de energia elétrica, seja porque as quantidades adquiridas pelo Agente Consumidor por meio de CCEALs no ACL não foram suficientes para suprir sua demanda, seja porque esses contratos bilaterais, por disposição legal, não contemplam os encargos setoriais.

Também restou demonstrado que esses encargos representam parcela de remuneração da energia elétrica, com a especificidade de que somente terão seu valor conhecido após o consumo. Essa característica justifica sua cobrança por meio da liquidação da CCEE, com incidência de ICMS, tendo em vista que esses valores ainda não foram tributados até o momento da emissão da nota fiscal de entrada pelo Agente Consumidor que se encontra em posição devedora, conforme exigência do art. 53-F, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02, já transcrito.

Por todo o exposto, indubitável concluir que:

- a base de cálculo sobre a qual incide o ICMS pago pelo fornecedor é apenas a parcela do preço a ele devida, única que é consignada no documento fiscal por ele emitido;

- os valores a pagar quando o Agente Consumidor se encontrar em posição devedora na liquidação do MCP da CCEE representam remuneração pela energia elétrica excedente à contratada bilateralmente e pelos encargos setoriais devidos sobre toda a energia consumida, os quais inegavelmente integram o aspecto quantitativo do fato gerador de ICMS sobre as operações com energia elétrica;

- não há que se falar em bitributação sobre a mesma energia elétrica, na medida em que os valores relativos à posição devedora eventualmente verificada na liquidação do MCP da CCEE não compõem a nota fiscal emitida pelo fornecedor da energia elétrica adquirida bilateralmente, não tendo sido tributados anteriormente, como se afirma.

Assim, ainda que houvesse constatação de posição devedora no período autuado, os argumentos deveriam ser afastados.

Noutro giro, a Defesa afirma que não há que se exigir estorno de créditos de ICMS, pois como a energia se exaure no consumo (na operação anterior à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

liquidação na CCEE) é impossível uma nova operação de saída ao abrigo da não incidência.

Conclui que, quando o consumidor livre assume posição credora junto à CCEE, a energia que não foi consumida também não foi adquirida e tampouco poderia ser transferida a terceiros, inexistindo “saída” de energia elétrica que justifique o estorno de créditos.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Como visto, a partir da publicação da Lei Federal nº 10.848/04, o processo de comercialização de energia elétrica foi substancialmente alterado, saindo do regime de monopólio estatal para o regime de livre comercialização.

Nesse sentido, criou-se a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, que, conforme já explanado, registra e administra os contratos firmados entre os Agentes Geradores, Comercializadores, Distribuidores, assim como dos Agentes Consumidores Livres (no caso, a Autuada).

Diante da nova modalidade de comercialização de energia elétrica, os Estados estabeleceram tratamento específico para a energia elétrica comercializada pela CCEE, de forma a garantir isonomia tributária constitucional entre consumidores livres e cativos, exercendo a prerrogativa da competência legislativa plena, prevista no art. 6º do 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 ao cumprimento das obrigações acessórias.

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destacou-se)

Quanto ao tratamento referente aos créditos de ICMS, mormente em relação às hipóteses em que sua utilização é autorizada ou o seu estorno é exigido, trata-se de matéria em que as normas gerais estão reservadas ao instrumento da lei complementar, nos termos do art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988:

Art. 146. Cabe à **lei complementar**:

(...)

III - estabelecer **normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, **crédito**, prescrição e decadência tributários;

(Destacou-se)

Ao regulamentar o tratamento aos créditos de ICMS, o legislador complementar assim determinou:

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o **estorno do imposto de que se tiver creditado** sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de **saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta**, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

(Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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

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.

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

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

(...)

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

Com vistas a normatizar os procedimentos relativos às obrigações principal e acessórias, a serem observados pelos Agentes da CCEE nas liquidações no MCP, 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, 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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(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);

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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**.

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.

Belo Horizonte, aos 04 de maio de 2009; 221º da Inconfidência Mineira e 188º da Independência do Brasil.

GLADSTONE ALMEIDA BARTOLOZZI

Diretor da Superintendência de Tributação

(Destacou-se)

Com base nessa regulamentação, adotada por força de convênio de aplicação nacional (Convênio ICMS nº 15/07), equiparam-se as saídas de energia elétrica administradas pela CCEE, para efeitos tributários, às operações interestaduais, retirando a tributação do imposto estadual.

De acordo com a Consulta de Contribuintes nº 158/07, formulada pela Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais – FIEMG, entidade representativa da classe econômica à qual pertence a Autuada, “... o Convênio ICMS 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.”.

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

Dessa forma, quando na condição deficitária (posição devedora), o Consumidor Livre paga à CCEE pela energia disponibilizada por outros Agentes e por ele consumida, valores que a CCEE contabiliza e repassa a quem possuía sobras de energia, situação em que há a obrigatoriedade de emitir nota fiscal de entrada com destaque do imposto.

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

Por todo o exposto, tendo a Autuada registrado posição credora em todo o período autuado (2015), correto o estorno de crédito procedido pela Fiscalização.

A Defesa afirma que não há divergência na base de cálculo das notas fiscais emitidas de agosto a dezembro de 2015, como afirma a Fiscalização. Para confirmar sua alegação, apresenta “cartas de liquidação financeira” elaboradas por uma consultoria por ela contratada e utilizadas como base para a emissão de tais documentos fiscais (“doc. 03” – Anexos da Impugnação).

Acrescenta que a emissão em 2017, retroativamente, de notas fiscais referentes às liquidações de 2015, não representou prejuízo ao Fisco Mineiro.

Como bem destaca a Fiscalização, no período de agosto a dezembro de 2015, a Autuada emitiu notas fiscais para acobertar as posições credoras nas liquidações do MCP da CCEE, com valores diferentes daqueles exigidos pela legislação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Saliente-se que no período de janeiro, e março a julho de 2015, essas notas fiscais nem mesmo foram emitidas, tendo a energia elétrica relativa à posição credora na CCEE saído do estabelecimento desacobertada de documentação fiscal, o que ensejou a aplicação da Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, observado o limitador de 10% (dez por cento) do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal:

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

(...)

II - por **dar saída a mercadoria**, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito **desacobertada de documento fiscal**, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - **40% (quarenta por cento) do valor da operação**, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por **isenção, não incidência**, diferimento ou suspensão do imposto, serão de **10% (dez por cento) do valor da operação** ou da prestação.

(...)

(Destacou-se)

Retornando às notas fiscais do período de **agosto a dezembro de 2015**, contata-se que as “cartas de liquidação financeira” apresentadas pela Autuada para justificar os valores das notas fiscais emitidas estão em total desacordo com as previsões da legislação.

Os arts. 53-E e 53-F do Anexo IX do RICMS/02, já transcritos, determinam expressamente que o total de energia contratada bilateralmente pelo Agente da CCEE e o resultado final da liquidação no MCP da CCEE (valor da posição devedora ou credora apurada), devem ser distribuídos entre os perfis (estabelecimentos) do Agente, **na proporção da participação de cada perfil no total de energia consumida na competência**. Entretanto, isso não foi observado pelo Contribuinte.

Registre-se que, a partir desse ponto, todas as citações relativas a “abas” referem-se à planilha “Anexo 1 – Anglo American IE 57 - Original”, que integra o Auto de Infração emitido pela Fiscalização.

Todos os dados necessários para se apurar o correto valor da nota fiscal de saída (posição credora) a ser emitida por cada um dos perfis do Agente já estão claramente consignados no Relatório “CFZ003 – Detalhamento da Pré-Fatura”, disponibilizado pela CCEE tanto para os Agentes quanto para a Secretaria de Fazenda. São eles:

- o valor final da contabilização da CCEE, excluídas as parcelas relativas aos ajustes de inadimplência e já tributadas em liquidações anteriores (coluna “AE” – “Resultado Final – RESULTADO a,m – R\$” da aba “Anexo 1.1 – Pré-fatura CCEE”);

- o percentual de participação do estabelecimento na carga total do Agente (coluna “R” – “Participação - %” da aba “Anexo 1.2 – Consumo CCEE”).

Para se encontrar o valor correto da nota fiscal a ser emitida pelo Estabelecimento Autuado, basta multiplicar os dois valores.

Hipoteticamente, se um dos estabelecimentos consumir 60% (sessenta por cento) da carga total do Agente, a esse mesmo estabelecimento caberá 60% (sessenta por cento) do valor da liquidação financeira da CCEE, seja ela credora ou devedora, que será acobertada por documento fiscal de saída ou entrada, respectivamente.

Salvo melhor juízo, tal operação aritmética simples não demandaria a contratação de uma empresa de consultoria para sua realização.

Analisando o mês de **agosto de 2015**, utilizado como exemplo dos supostos erros no cálculo da Fiscalização (págs. 19/21 do documento “Impugnação”) verifica-se que a “carta de liquidação” atribuiu ao estabelecimento da Autuada (ANGLO AMERICAN – ITABIRA II), um valor positivo (posição credora) de liquidação de R\$ 1.765.780,13, o qual foi apostado na Nota Fiscal de saída de energia elétrica nº 12.568, emitida extemporaneamente em 03/02/17 (pág. 20), valor que **não** corresponde àquele determinado pela legislação.

Compulsando os autos, verifica-se que no mês de agosto de 2015, o Agente ao qual pertence o perfil do estabelecimento da Autuada apurou, em sua liquidação na CCEE, uma posição credora de **R\$ 4.476.761,39** (vide célula “AE16” da aba “Anexo 1.1 – Pré-fatura CCEE”).

Além disso, no mesmo período, o estabelecimento da Autuada foi responsável por **89,09%** do consumo total do Agente (célula “R31” da aba “Anexo 1.2 – Consumo CCEE”).

Assim, caberia à Autuada apenas emitir uma nota fiscal de saída de energia elétrica, sem destaque do imposto, no valor de **R\$ 3.988.346,72** (89,09% de R\$ 4.476.761,39), em observância às determinações da Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 15/07 e do art. 53-F, inciso I, do Anexo IX, do RICMS/02, exatamente como apurou a Fiscalização na célula “D14” da aba “Anexo 1.9 – Sobras e Déf EE”).

Ademais, as notas fiscais relativas às liquidações do período de agosto a dezembro de 2015, emitidas extemporaneamente pela Autuada em 03/02/17 (aba “Anexo 1.8 – Notas Fiscais MCP), foram todas elas consideradas pela Fiscalização em seus cálculos (vide células “M14” a “M18” da aba “Anexo 1.9 – Sobras e Déf EE”).

De fato, a Multa Isolada exigida teve por base de cálculo apenas a **diferença** entre o valor dos documentos fiscais emitidos extemporaneamente pela Autuada e o valor correto da operação, previsto na legislação de regência do imposto (linhas “12” a “17” da aba “1.10 – Detalhe Cálculo MI”).

Assim, sem razão a Defesa, restando corretos os valores apurados pela Fiscalização para as notas fiscais a serem emitidas para acobertar a liquidação da CCEE no período de agosto a dezembro de 2015, assim como a base de cálculo da multa isolada decorrente de tal infração.

Entretanto, há um reparo a se fazer quanto à Multa Isolada exigida para essa infração, qual seja, a do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(Destacou-se)

Como visto, as operações de saída de energia elétrica decorrentes da constatação de posição credora na liquidação do MCP da CCEE ocorrem ao abrigo da **não incidência**, ensejando, inclusive, o estorno dos créditos aproveitados quando da entrada da mercadoria no estabelecimento.

Por essa razão, inexistente “valor da base de cálculo” do imposto a ser consignada nos documentos fiscais em questão, o que inviabiliza materialmente a prática da infração de “consignar base de cálculo menor do que a prevista na legislação”, descrita na alínea “c” do inciso VII do art. 55.

Dessa forma, forçoso concluir que as notas fiscais emitidas pela Autuada o foram com importância diversa do efetivo **valor da operação**, razão pela qual a penalidade correta seria aquela prevista no art. 55, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

(Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, sendo o CCMG um órgão revisor do lançamento, sem competência para inclusão ou substituição de exigências no crédito tributário, resta possível apenas propor a **exclusão** da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

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

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

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

(...)

Saliente-se que as multas de revalidação e isoladas exigidas pela Fiscalização no presente lançamento constituem-se em ato vinculado (conforme estabelece o art. 142 do CTN), estando em plena consonância com a legislação vigente, inclusive observando os limitadores máximos existentes no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, no que tange às penalidades isoladas.

Decisões recentes do Judiciário corroboram o caráter não confiscatório das multas de revalidação e isolada:

EMENTA: APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA) AJUSTADA. MAJORAÇÃO DO TRIBUTIVO VIA DECRETO. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTE DO ÓRGÃO ESPECIAL. MULTA. CABIMENTO. CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.

- CONSOANTE ENTENDIMENTO FIRMADO POR ESTE TRIBUNAL EM SEDE DO JULGAMENTO DO INCIDENTE DE ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 1.0000.16.063296-4/007, A UTILIZAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA) AJUSTADA NÃO CONSTITUI MAJORAÇÃO DE TRIBUTIVO POR DECRETO, NÃO OFENDENDO, PORTANTO, O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

- **AS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA TÊM PREVISÃO LEGAL (ART. 55, VII, E 56, II, § 2º, DA LEI 6.763/75), E NÃO VIOLAM OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O DO NÃO CONFISCO. POSSUEM NATUREZA E FUNÇÃO PUNITIVAS, OBJETIVANDO, EM TESE, COIBIR A INADIMPLÊNCIA E GARANTIR A INTEIREZA DA ORDEM JURÍDICA TRIBUTÁRIA.**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- RECURSO NÃO PROVIDO.

(TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.16.063296-4/003, RELATOR(A): DES.(A) WANDER MAROTTA, 5ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 06/09/0018, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 10/09/2018).

Assim, corretas as exigências remanescentes.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido o Conselheiro Victor Tavares de Castro (Revisor), que a reconhecia em relação ao período anterior a 15/06/2015. Vencido, em parte, o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, que a reconhecia em relação aos itens 2 e 3 do Auto de Infração para o período anterior a 15/06/2015. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Victor Tavares de Castro (Revisor) e Marcelo Nogueira de Moraes.

Sala das Sessões, 21 de setembro de 2021.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.888/21/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001503070-29	
Impugnação:	40.010150300-32	
Impugnante:	Anglo American Minério de Ferro Brasil S/A	
	IE: 572740544.02-60	
Proc. S. Passivo:	JOÃO MANOEL MARTINS VIEIRA ROLLA/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora - 1	

Voto proferido pelo Conselheiro Victor Tavares de Castro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo a tributo sujeito ao lançamento por homologação está submetido à regra especial do art. 150, § 4º, do CTN, que estabelece o fato gerador como termo inicial do prazo de 5 (cinco) anos.

Esclareça-se que a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, aplicável para os demais casos de lançamento de ofício, é afastada no caso concreto em razão do critério da especialidade da norma, pois o ICMS, como típico tributo sujeito ao lançamento por homologação, submete-se à disposição especial do prazo decadencial estabelecida no referido art. 150, § 4º, do CTN.

Apenas esta constatação já seria suficiente para declarar a extinção do crédito tributário relativamente a fatos geradores anteriores a 15/06/15, pois superado o quinquênio ao qual está submetida a Fazenda.

Como se não bastasse, o julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em regime de recursos repetitivos (Tema 163 – Paradigma: Recurso Especial nº 973.733-SC), consolidou o entendimento de que a regra do art. 150, § 4º, do CTN, poderá ser afastada apenas quando o Sujeito Passivo descumprir o dever de declarar e de pagar, ainda que parcialmente, o tributo devido na competência autuada. Soma-se ao exposto a Súmula nº 555 do STJ, originada do referido julgamento, que estabelece:

QUANDO NÃO HOUVER DECLARAÇÃO DO DÉBITO, O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTA-SE EXCLUSIVAMENTE NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, NOS CASOS EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUI AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

Como o lançamento realizado por meio do Auto de Infração impugnado visou a constituir crédito tributário relativo diferença da declaração e do pagamento feito pelo Sujeito Passivo – o que é incontroverso nos autos –, o reconhecimento da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicabilidade do art. 150, § 4º, do CTN, é impositivo também com base na interpretação do STJ.

Ao ensejo, faz-se *mister* destacar que o entendimento que majoritariamente tem se verificado neste Conselho de Contribuintes, além de transformar o art. 150, § 4º, do CTN em letra morta, desafia a própria lógica ao admitir que haja lançamento para cobrança do tributo ainda que a declaração e o pagamento pelo Sujeito Passivo estejam homologados tacitamente pela Autoridade Fiscal, em razão do decurso de prazo de 5 (cinco) anos contados do fato gerador.

Ora, se houve a homologação tácita, o tributo apurado pelo contribuinte, isto é, os débitos e créditos indicados na sua declaração, a qual indica como resultado deste confronto o montante devido, está definitivamente aceita pelo próprio Fisco.

Com estas razões e considerando que o Sujeito Passivo foi notificado acerca da lavratura do Auto de Infração em 15/06/20, está decaído o direito do Fisco de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a 15/06/15.

Portanto, reconheço a decadência em relação aos períodos anteriores a 15/06/15 e julgo improcedente o lançamento neste particular.

Sala das Sessões, 21 de setembro de 2021.

**Victor Tavares de Castro
Conselheiro**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.888/21/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001503070-29	
Impugnação:	40.010150300-32	
Impugnante:	Anglo American Minério de Ferro Brasil S/A IE: 572740544.02-60	
Proc. S. Passivo:	JOÃO MANOEL MARTINS VIEIRA ROLLA/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora - 1	

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de 01/01/15 a 31/12/15, realizou operações de comercialização de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), incorrendo nas seguintes irregularidades:

1 - falta de emissão da nota fiscal de saída de energia elétrica prevista no art. 53-F, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02, em razão de posição credora nas liquidações realizadas no âmbito do Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE). Exigida a Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal;

2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no Mercado de Curto Prazo da CCEE, ao amparo da não incidência. Créditos estornados, nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal.

3 - consignação de base de cálculo menor do que a prevista na legislação em documentos fiscais emitidos pela saída de energia elétrica, referentes a posição credora em liquidações no MCP da CCEE. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre da aplicação do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional e, a respectiva, análise da decadência, conforme passa a elucidar.

No que concerne à decadência, é ressabido que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 146, determina expressamente que cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive a decadência:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Neste *interim*, o Código Tributário Nacional, lei complementar competente para estabelecer às normas atinentes a decadência tributária, prevê expressamente que, para os tributos sujeito a lançamento por homologação, se a lei não fixar o prazo para que o Ente homologue o lançamento, esta ocorrerá em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Nesse sentido o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, pacificou seu entendimento segundo o qual, quando o tributo for sujeito a homologação e o Contribuinte tenha praticado os atos pertinentes a constituição do crédito, com o encaminhamento das respectivas obrigações tributárias, deve se aplicar o disposto no art. 150, §4º do CTN, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. PRAZO. QUINQUENAL. TERMO A QUO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA. ART. 149, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. AO CONTRÁRIO DO DEFENDIDO PELO ORA AGRAVANTE O PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO AGRAVADO NÃO ENSEJOU A ANÁLISE DO CONTEÚDO FÁTICO DOS AUTOS, MAS TÃO SIMPLEMENTE A INTERPRETAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ACÓRDÃO RECORRIDO.

2. ESTA CORTE ENTENDE QUE, NOS TERMOS DOS ART. 145, III, E 149, VIII, E PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DO CTN, A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO É PERFEITAMENTE POSSÍVEL DESDE QUE REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO FOI EFETIVADO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO EM 25/2/2003, OCORRENDO TERMO DE REVISÃO DO REFERIDO AUTO EM 20/12/2004, CUJOS FATOS GERADORES SE DERAM NOS ANOS DE 01/1999 A 12/1999.

4. O PRAZO DECADENCIAL PARA A REVISÃO DO LANÇAMENTO É O MESMO PARA O LANÇAMENTO REVISADO; NO PRESENTE CASO, POR SE TRATAR DE TRIBUTO COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E HAVENDO PAGAMENTO A MENOR, APLICA-SE A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN, OU SEJA, CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

5. FOI EXTRAPOLADO O PRAZO DECADENCIAL DOS DÉBITOS REFERENTES DE 01/1999 A 11/1999, JÁ QUE O TERMO DE REVISÃO DEU-SE EM 20/12/2004. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (AGRG NO ARES 397178 / ESAGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2013/0315568-6. DATA DO JULGAMENTO 11/02/2014. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 20/02/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO. RECURSO MANIFESTAMENTE DESCABIDO. MULTA.

1. NA HIPÓTESE DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO O CONTRIBUINTE CONSTITUI O CRÉDITO, MAS EFETUA PAGAMENTO PARCIAL, SEM CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA É O MOMENTO DO FATO GERADOR. APLICA-SE EXCLUSIVAMENTE O ART. 150, § 4º, DO CTN, SEM A POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO MESMO DIPLOMA (RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/9/2009, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC).

2. IN CASU, OS FATOS GERADORES DIZEM RESPEITO AOS MESES DE JULHO A NOVEMBRO DE 1998, E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PELO FISCO OCORREU APENAS EM DEZEMBRO DE 2003, APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO QUINQUENAL (FL. 480). ACRESCENTE-SE QUE O TRIBUNAL A QUO CONSTATOU A EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO A MENOR, O QUE ATRAI A REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN (FL. 479).

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. MULTA FIXADA EM 10% DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA. (AGRG NO ARES 200933 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2012/0145358-3. DATA DO JULGAMENTO 20/09/2012. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 10/10/2012).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por todo o exposto, denota-se que o direito do Fisco de realizar o lançamento de tributos sujeitos a homologação, desde que o contribuinte tenha cumprido as obrigações tributárias atinentes ao tributo, é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

No caso em tela, os itens 2 e 3 da autuação versam sobre aproveitamento indevido de crédito de ICMS e inclusão de base de cálculo menor nos documentos fiscais, em face da interpretação que o contribuinte empregou com relação aos respectivos fatos geradores, no período de 01/01/15 a 31/12/15, quando realizou a apuração mensal dos tributos devidos, realizando os cálculos que entendia devidos, oportunidade na qual, aproveitou os créditos no sistema geral do recolhimento do ICMS, débito e crédito.

Pelas provas produzidas nos autos, restou incontroverso que a Autuada cumpriu todas as obrigações acessórias encaminhando os respectivos documentos ao Fisco, recolheu o ICMS que entendeu como devido, no período autuado com relação aos itens 2 e 3 do lançamento, situação na qual o estado de Minas Gerais teria cinco anos a partir da efetiva ocorrência do fato gerador, para efetivar o lançamento do tributo que entenda ser devido.

Tendo em vista a data em que a Autuada fora intimada do lançamento, 15/06/20, resta comprovado que parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decaiu, especificamente referente às operações que ocorreram no período anterior a 15/06/15, uma vez que ultrapassou os 5 (cinco) anos estabelecidos na legislação de regência.

Pelo exposto, julgo parcialmente decaído o direito da fazenda de constituir o crédito tributário, com fulcro no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, referente aos itens 2 e 3 do Auto de Infração no que tange às operações que ocorreram no período anterior a 15/06/15, restando o respectivo crédito parcialmente extinto, conforme dispõe o art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional.

Sala das Sessões, 21 de setembro de 2021.

**Marcelo Nogueira de Moraes
Conselheiro**