

Acórdão: 23.170/22/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002039505-83
Impugnação: 40.010152600-46
Impugnante: CSN Mineração S.A.
IE: 001043586.00-62
Proc. S. Passivo: DÉCIO FLÁVIO GONÇALVES TORRES FREIRE/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

BASE DE CÁLCULO – CONSIGNADA A MENOR – DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO - ENERGIA ELÉTRICA - CCEE. Consignação em documentos fiscais de valores de bases de cálculo inferiores à estabelecida na legislação, inerentes às liquidações com posições devedoras ou credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” e § 2º da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica posteriormente comercializada no Mercado de Curto Prazo da CCEE, ao amparo da não incidência do ICMS, nos termos estabelecidos nos arts. 71, inciso I e 73 do RICMS/02 c/c Resolução nº 4.956/16. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA - MERCADO DE CURTO PRAZO - CCEE. Constatada a falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS sobre entrada de energia elétrica proveniente do Mercado de Curto Prazo, quando em posição devedora na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), contrariando as exigências do art. 53-F, § 2º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 c/c Resolução nº 4.956/16. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL DE ENTRADA - ENERGIA ELÉTRICA. Constatou-se falta de emissão de notas fiscais de entrada correspondentes às operações de aquisição de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE. Infração caracterizada nos termos do art. 53-F, inciso II do Anexo IX do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVIII e § 2º da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL DE SAÍDA – ENERGIA ELÉTRICA. Constatada

saída desacobertada de energia elétrica por meio de operações realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE, contrariando o disposto no art. 53-F, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 55, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, nos exercícios de 2017 a 2020:

1. Consignação em documentos fiscais de valores de bases de cálculo inferiores à estabelecida na legislação, inerentes às liquidações com posições devedoras ou credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*exigências: MI: art. 55, VII, “c” da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, I e II do mesmo dispositivo legal*).
2. Falta de emissão de notas fiscais de entrada relativas às operações de aquisições de energia elétrica, inerentes às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigência: MI – Art. 55, XXVIII da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º do mesmo dispositivo*);
3. Falta de recolhimento do ICMS devido relativo às aquisições de energia elétrica nas operações relativas às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigências: ICMS e MR*).
4. Falta de emissão de notas fiscais de saídas referentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigência: MI – Art. 55, II da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º do mesmo dispositivo legal*).
5. Falta de estorno do crédito de imposto apropriado na entrada de energia elétrica, na proporção das saídas de energia amparadas pela não incidência, relativas às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XIII, “b” da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º do mesmo dispositivo legal*).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista nos art. 56, inciso II e das Multas Isoladas capituladas nos arts. 55, inciso XXVIII, 55, inciso II, 55, inciso XIII, alínea “b” e 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75 (multas isoladas já adequadas aos limites estabelecidos no § 2º do art. 55 da mesma lei).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 24/71, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 662/696.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 697/780, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 05/04/22, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o PTA de pauta, com retorno para pautamento em conjunto com o PTA de nº 01.002137806-13 (levantamento

quantitativo de energia elétrica), à vista da constatação de sua conexão com o PTA referido. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu à deliberação a Dra. Edrise Campos.

Em sessão realizada em 18/05/22, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 02/06/22. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu à deliberação a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves e, pela Impugnante, o Dr. Erick de Paula Carmo.

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.

Esclarecimentos Iniciais quanto às Operações no Âmbito da CCEE:

Para fins de contextualização serão prestados esclarecimentos iniciais acerca das operações que ocorrem no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), pertinentes à comercialização de energia elétrica, disponíveis no sítio institucional da CCEE na *internet* (endereço eletrônico: www.ccee.org.br).

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 nos segmentos de geração e de comercialização, mantendo-se 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 intermédio 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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Durante os anos de 2003 e 2004 o Governo Federal lançou as bases de um novo modelo para o setor, sustentado pelas Leis nºs 10.847/04 e 10.848/04 e pelo Decreto nº 5.163/04.

Entre as principais mudanças institucionais implementadas nesse período, destacam-se a criação de uma instituição responsável pelo planejamento do setor elétrico em longo prazo (a Empresa de Pesquisa Energética – EPE), uma instituição com a função de avaliar permanentemente a segurança do suprimento de energia elétrica (o Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico – CMSE) e 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).

Por meio da Lei nº 10.848/04, foi autorizada a criação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, como sucessora do MAE, regulamentada pelo Decreto nº 5.177/04, na forma de 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 das “Regras de Comercialização”, que devem ser cumpridas por todos os agentes participantes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica.

Todos os contratos celebrados entre os agentes no âmbito do Sistema Interligado Nacional (SIN) devem ser registrados na CCEE.

Ressalte-se que as operações realizadas no âmbito da CCEE são contabilizadas e liquidadas de forma multilateral, ou seja, as transações são realizadas sem que haja indicação de parte e contraparte.

A legislação sobre energia elétrica é feita privativamente pela esfera federal. Confira-se:

CF/88

Art. 21. Compete à União:

(...)

XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

(...)

b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;

Lei Federal nº 10.848/04

Art. 1º A comercialização de energia elétrica entre concessionários, permissionários e autorizados de serviços e instalações de energia elétrica, bem como destes com seus consumidores,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no Sistema Interligado Nacional - SIN, dar-se-á mediante contratação regulada ou livre, nos termos desta Lei e do seu regulamento, o qual, observadas as diretrizes estabelecidas nos parágrafos deste artigo, (...)

(...)

§ 6º A comercialização de que trata este artigo será realizada nos termos da Convenção de Comercialização, a ser instituída pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, (...)

(...)

§ 9º As regras de comercialização previstas nesta Lei aplicam-se às concessionárias, permissionárias e autorizadas de geração, de distribuição e de comercialização de energia elétrica, incluindo as empresas sob controle federal, estadual ou municipal.

(...)

Art. 4º Fica autorizada a criação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, sob autorização do Poder Concedente e regulação e fiscalização pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, com a finalidade de viabilizar a comercialização de energia elétrica de que trata esta Lei.

Resolução Normativa ANEEL nº 109/04

Art. 1º Instituir, na forma do Anexo desta Resolução, a Convenção de Comercialização de Energia Elétrica, estabelecendo a estrutura e a forma de funcionamento da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, nos termos da Lei no 10.848, de 15 de março de 2004, do Decreto no 5.163, de 30 de julho de 2004, e do Decreto no 5.177, de 12 de agosto de 2004.

ANEXO À RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº 109, DE 26 DE OUTUBRO DE 2004

CONVENÇÃO DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA - Câmara de Comercialização de Energia Elétrica

Art. 2º Esta Convenção estabelece as condições de comercialização de energia elétrica e as bases de organização, funcionamento e atribuições da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - (...)

(...)

Art. 4º A comercialização de energia elétrica entre os agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, bem como destes com os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumidores no Sistema Interligado Nacional - SIN, dar-se-á no Ambiente de Contratação Regulado ou Ambiente de Contratação Livre e no Mercado de Curto Prazo, nos termos da legislação, desta Convenção e de atos complementares e das Regras e Procedimentos de Comercialização.

Pela legislação apresentada, verifica-se que a ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica) é o órgão responsável pela regularização e fiscalização da produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, sendo instituída pela Lei Federal nº 9.247/96.

Art. 1º É instituída a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, autarquia sob regime especial, vinculada ao Ministério de Minas e Energia, com sede e foro no Distrito Federal e prazo de duração indeterminado.

Art. 2º A Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL tem por finalidade regular e fiscalizar a produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, em conformidade com as políticas e diretrizes do governo federal.

Destarte, o “*Setor Elétrico Brasileiro*” compõe-se dos seguintes agentes com seus respectivos encargos, em conformidade com o modelo 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 por intermédio de 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 Livres

São os consumidores que, atendendo os requisitos da legislação vigente, podem escolher seu fornecedor de energia elétrica (agentes de geração e comercializadores) por meio de livre negociação.

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.

A comercialização de energia elétrica se dá, então, pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica de acordo com a Convenção de Comercialização de Energia Elétrica (Resolução Normativa ANEEL nº 109/04). Por esta norma, observa-se que a energia elétrica será comercializada no Ambiente de Contratação Regulado, no Ambiente de Contratação Livre e no Mercado de Curto Prazo, não havendo outro modelo para operação.

Ambiente de Contratação Regulada - ACR

Participam do Ambiente de Contratação Regulado os agentes de geração, de comercialização e de distribuição de energia elétrica.

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

Alteração significativa havida no setor 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, neste 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, este 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 observe tal item.

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 esta limitada ao montante de 10% (dez por cento) do mercado do distribuidor;
- aquisição junto a 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, de comercialização, consumidores livres e importadores e exportadores de energia.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste ambiente há liberdade para se estabelecer acordos de compra e venda de energia e seus respectivos preços, sendo as transações pactuadas por meio de Contratos Bilaterais (Contrato de Compra de Energia no Ambiente Livre – CCEAL).

Resolução Normativa ANEEL nº 109/04

Art. 4º (...)

(...)

§ 3º A contratação de energia elétrica no ACL será formalizada mediante Contratos Bilaterais livremente pactuados, que deverão prever, entre outras disposições, montantes de energia e de potência, prazos, preços e Garantias Financeiras.

Os CCEAL são negociados livremente entre duas partes e firmados entre os agentes contratantes de acordo com condições contratuais específicas, sem a participação da ANEEL ou da CCEE, porém devem ser registrados na CCEE.

Estes registros, reitera-se, incluem apenas as partes envolvidas, os montantes de energia e o período de vigência; os montantes totais contratados são utilizados especificamente pelas partes envolvidas em suas liquidações bilaterais.

Os contratos são registrados pelos agentes vendedores e validados pelos agentes compradores, para que sejam utilizados no processo de Contabilização e Liquidação Financeira.

Cumprе salientar que as relações comerciais entre os agentes participantes da CCEE são regidas por estes contratos, sendo que a liquidação financeira destes é realizada diretamente entre as partes contratantes, por meio de condições livremente negociadas.

Os consumidores que optem por se tornarem livres, realizando a compra de energia por intermédio de contratos no ACL, devem ser agentes da CCEE 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.

As empresas geradoras, distribuidoras, comercializadoras e consumidoras de energia elétrica registram na CCEE os montantes de energia contratada, assim como os dados de medição, para que desta forma seja determinado quais as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado.

Da mesma forma, os valores de medições verificadas de geração e consumo de energia são registrados na CCEE pelos agentes ou coletados diretamente por meio do Sistema de Coleta de Dados de Energia (SCDE).

Considerando-se os contratos e os dados de medição registrados, a CCEE 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 e para cada submercado, tendo como base o Custo Marginal de Operação do sistema, limitado por um preço mínimo e por um preço máximo.

Com base nessas duas informações (montantes contratados e montantes medidos), é realizada a contabilização e são calculados os montantes negociados no Mercado de Curto Prazo (MCP) ou Mercado Spot.

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 dos agentes participantes.

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

Como foi dito, os contratos firmados bilateralmente entre os agentes são liquidados diretamente entre as partes envolvidas. Cabe a CCEE promover a liquidação das diferenças apuradas entre toda a energia efetivamente contratada e toda a energia efetivamente verificada (consumida ou gerada) por meio do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits (MCSO).

A contabilização é efetuada mensalmente conforme prazos e condições estabelecidas em Procedimentos de Comercialização definidos na Resolução Normativa ANEEL nº 109/04. Ao término da contabilização, são identificadas as posições de cada Agente (devedor ou credor) no Mercado de Curto Prazo resultando na Pré-Fatura.

A Pré-Fatura é elaborada sob o ponto de vista da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica. Os valores negativos indicam consumo de energia do agente (situação devedora) e o agente deve pagar a CCEE. Os valores positivos (posição credora) indicam venda de energia e a CCEE deve pagar ao agente.

Em seguida, ocorre o Processo de Liquidação Financeira no qual são efetuados os pagamentos e recebimentos dos débitos e créditos referentes à compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo. O valor do crédito/débito a ser atribuído pela CCEE a um determinado agente e a um período de apuração sofre os ajustes previstos pelas Regras do Mercado.

Os ajustes previstos pelas Regras de Mercado, homologadas pela ANEEL, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todas as regras de comercialização utilizadas nas operações no âmbito da CCEE são disponibilizadas aos Agentes e ao público em geral por meio do sítio institucional da CCEE.

Em resumo, é esse o funcionamento do mercado de energia elétrica.

Por fim, resta acrescentar que, **a partir de junho de 2014**, por meio da Resolução Normativa nº 611 de 8 de abril de 2014 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), os consumidores livres passaram a ter a possibilidade de registrar contratos de cessão de montantes na CCEE:

Art. 3º - Para fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições:

I - agente cedente: agente da CCEE pertencente à classe dos agentes consumidores livres e consumidores especiais, quando da cessão de montantes de energia elétrica, nos termos das normas vigentes;

II - agente cessionário: agente da CCEE pertencente à classe dos agentes consumidores livres, consumidores especiais, comercializadores e à categoria de geração;

III - agente vendedor: agente da CCEE pertencente à categoria de geração e à classe de agentes comercializadores;

IV - Cessão de Montantes de Energia e de Potência - Cessão: Contrato de Comercialização de Energia no Ambiente Livre - CCEAL, na modalidade de cessão, livremente negociado;

V - semana de comercialização: semana de referência para as operações de compra e venda de energia no Mercado de Curto Prazo - MCP no âmbito da CCEE, coincidente com a semana operativa do Operador Nacional do Sistema - ONS, da zero hora de sábado até 24h de sexta-feira da semana subsequente;

VI - consumo líquido: corresponde à parcela do consumo atendida pelo ACL, deduzido o montante coberto pela cota de energia do Proinfa.

Do Registro e Validação de CCEAL e de Cessão

Art. 4º - Os CCEALs, incluindo as Cessões, deverão ser registrados pelos agentes vendedores ou cedentes e validados pelos compradores ou cessionários até às 18 horas do dia útil anterior à publicação do Preço de Liquidação de Diferenças - PLD, previamente ao início da semana de comercialização, para que sejam considerados na contabilização das operações de compra e venda de energia dessa semana.

Art. 12 - As disposições que constam desta Resolução para o registro de contratos e cessão de energia elétrica possuirão eficácia a partir de 1º de junho de 2014 e para a apuração de penalidades a partir da contabilização de julho de 2014.

A resolução estabelece que as cessões deverão ser registradas pelos agentes cedentes (consumidores livres ou consumidores especiais) e validadas pelos agentes compradores ou cessionários (consumidores livres, consumidores especiais ou agentes vendedores) a partir de junho de 2014.

Até maio de 2014 toda a energia adquirida por meio de contratos bilaterais teria que ser, obrigatoriamente, liquidada no Mercado de Curto Prazo da CCEE.

Com os contratos de cessão de montantes passou a ser possível a venda (por meio de negociação bilateral) de energia elétrica adquirida que não foi utilizada para o consumo.

Nesse caso, o saldo de energia a ser liquidado pela CCEE (MWh) será equivalente à diferença entre a energia total contratada pelo consumidor livre (aquisições de energia) e a energia por ele consumida e a comercializada, via cessão de montantes (energia contratada – energia consumida – energia comercializada)

Passa-se à análise do presente lançamento.

Da Preliminar

Da Arguição de “Nulidade Parcial do Auto de Infração - Primeira Acusação Fiscal - Improriedade na Demonstração do Montante da Obrigação Tributária Principal - Inépcia”

A Impugnante argui a “*nulidade parcial do Auto de Infração, apenas quanto à 1ª acusação fiscal*”, argumentando que, no que concerne a essa acusação fiscal, “*somente pode se defender do que entendeu, acerca do ilícito tributário que lhe foi imputado, contudo, como não existe maiores informações sobre esses fatos no relatório fiscal do Auto de Infração, haveria inépcia desta suposta irregularidade fiscal*”.

Salienta que, de acordo com a sua interpretação, o Fisco estaria “*esclarecendo que nas notas fiscais do art.53-F do Anexo IX do RICMS/MG, no período de 2020, haveria uma consignação na base de cálculo de valor menor do que a prevista na legislação, com fulcro na diferença entre as notas fiscais de entrada do MCP da CCEE e os relatórios de liquidação financeira da CCEE*”, acrescentando que, “*no período de 2017 a 2020, a autoridade fiscal estaria esclarecendo que não houve o recolhimento e o destaque do ICMS nas notas fiscais de saída do MCP da CCEE de forma multilateral para todos os agentes da CCEE. Se realmente for essa a acusação fiscal, em síntese, quanto à essa última parte, a autoridade lançadora está afirmando que haveria fato gerador do ICMS nas saídas internas ou interestaduais (não é possível especificar a operação, pois a cessão da sobra energética se dá de forma multilateral) de energia elétrica do estabelecimento consumidor (a CSN não produz energia, mas a consome)*”.

Ressalta que, “*sob o aspecto formal da acusação fiscal, é, no mínimo, contraditório afirmar, na primeira acusação fiscal, que a Impugnante consignou valor menor na base de cálculo lançada na nota fiscal, enquanto, nas acusações do item 2 e do item 4, afirmar, concomitantemente, que não houve emissão de nenhuma nota fiscal para essas operações!*”.

A seu ver, “*ainda que, em certas competências fiscais do ICMS, houvesse emissão de nota fiscal e em outras, não, cabia à autoridade lançadora discriminar, com exatidão, os fatos no Auto de Infração, indicando, pois, quais os meses, que reputa não ter sido emitido nota fiscal de entrada ou de saída e quais aqueles que houve lançamento a menor na base de cálculo, que foi preenchida nessas notas fiscais. E, isso não foi feito!*”.

Destaca que “*compete à autoridade fiscal verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e determinar a matéria tributável, nos exatos lindes do art.142 do CTN, sob pena de nulidade do Auto de Infração. No relatório fiscal do Auto de Infração, não há qualquer menção expressa à segregação dessas acusações fiscais contraditórias, o que dificulta o direito de defesa da Impugnante!*”.

Relata que, por outro lado, “*conforme demonstra o relatório de liquidação financeira da CCEE consolidado da Impugnante e que foi apresentada em planilha (documento nº 13 da Impugnação), no que tange à primeira acusação fiscal, a Impugnante já apresentou seus cálculos de estornos voluntários de créditos de ICMS de sua conta corrente fiscal e que deveriam ser levados em conta pelo Fisco Estadual, para fins de se justificar a correção de sua escrituração e a improcedência do lançamento fiscal, neste ponto!*”.

Aduz, nesse sentido, que “*cabe ao Fisco Estadual demonstrar as eventuais diferenças de ICMS devidas por competência fiscal, relativas ao estorno incorreto de créditos de ICMS, acaso isso tenha ocorrido, a partir da documentação juntada pela Impugnante, vez que, uma vez demonstrada a retificação do seu SPED contábil-fiscal em maio de 2021, antes do início da ação fiscal, é medida salutar que se inverta o ônus probatório ao Fisco, caso queira demonstrar eventuais incorreções da retificação do SPED fiscal procedida pela Impugnante, ex vi do art. 373 c/c o art. 15, ambos do CPC/2015!*”, salientando que é isso o que espera e requer.

Entende, de igual forma, que “*o mesmo deve ser feito, quanto à quantificação da obrigação tributária principal de ICMS, que divirja daquela cobrada no Auto de Infração, decorrente da posição devedora no MCP da CCEE (notas fiscais de entrada), em sua planilha consolidada (documento nº 13 da Impugnação), no que tange ao ICMS não recolhido pela Impugnante, nas operações residuais do MCP da CCEE, segundo informa no campo das ‘Informações Complementares’ da nota fiscal: operação de liquidação no mercado de curto prazo da CCEE – Convênio ICMS 15/2007 – REsp 1.615.790/MG!*”.

Afirma, nesses termos, que, “*no tocante à primeira parte da acusação fiscal, antes do início da ação fiscal, a Impugnante procedeu à retificação de sua escrituração contábil-fiscal, de maneira a consignar corretamente as quantidades de*

energia elétrica consumida pelo seu estabelecimento industrial, consoante demonstra a documentação em anexo à Impugnação (recibo e relatório do SPED 05.2021 – retificação)”.

*No seu entender, “a autoridade lançadora tomou os documentos originais lançados à época (2020), ao revés das informações retificadas (**documento nº 14 da Impugnação, referente ao SPED**) em sua escrituração contábil-fiscal, após essa data. Ainda que não tenha recolhido ICMS para as operações no Mercado de Curto Prazo da CCEE, o estorno escorrido dos créditos de ICMS, referentes às cessões das sobras energéticas, no Mercado Spot, atestam a incorreção da acusação fiscal de item nº 5 do Auto de Infração”.*

Pondera que, “além disso, não há fato gerador de ICMS nas pretensas operações de entrada de energia elétrica no estabelecimento consumidor, quando esteja na posição devedora no MCP da CCEE, porquanto a transferência de energia é indeterminada e feita de forma centralizada pelo ONS, o que impede, inclusive, se saber se essa operação seria interna ou interestadual (O Mecanismo de Realocação de Energia – MRE – também é feito pela transferência de energia entre os submercados da rede básica, com o fito de se manter o balanço energético do SIN)”.

*Sustenta que, “no que concerne à **última parte da primeira acusação fiscal do Auto de Infração**, pensamos que as saídas internas ou interestaduais de energia elétrica de forma multilateral para todos os demais agentes da CCEE não representam fato gerador do ICMS, apenas porque uma obrigação tributária acessória manda destacar o ICMS na nota fiscal de saída, no caso dos autoprodutores e consumidores livres (§ 2º do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/MG)”.*

Defende que “a previsão de uma cláusula exorbitante no contrato administrativo de compra e venda de energia elétrica, no Ambiente de Contratação Livre (ACL), que impõe aos consumidores livres a cessão das sobras de energia elétrica ao Operador Nacional do Sistema (ONS), para que ele cubra as insuficiências energéticas de geração, mediante a sua “injeção” indistinta na rede básica do Sistema Interligado Nacional (SIN), afasta a ocorrência do fato gerador do ICMS, até mesmo porque não há intuito comercial algum nesta medida de salvaguarda energética do órgão regulador e, muito menos, habitualidade na prática desta ‘pseudo-operação’ comercial, vez que ela não é voluntária e nem livre”.

*Reitera que “essa acusação fiscal é inepta, pois a autoridade lançadora não explana como encontrou o resultado de **R\$ 2.654.361,89** para as pretensas consignações a menor da base de cálculo, **em 2020**, nas notas fiscais de entrada do MCP da CCEE e da falta de recolhimento de ICMS, em 2017 a 2020, nas notas fiscais de saída do MCP da CCEE (posição credora), que, nem mesmo, fato gerador do ICMS é!!!”.*

*Assevera que, “nesta parte, o relatório fiscal apenas aponta que o **Anexo 1.6 do Auto de Infração** já traria essas informações, contudo, a primeira incongruência ali verificada é que no ano de 2020, nos **meses de janeiro, agosto e setembro**, a Impugnante estaria em posição credora e, não, devedora na CCEE (colunas A e H da Planilha)”, conforme dados abaixo:*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

	A	B	C	G	H
1	Ano/Mês	Ano/Mês de Crédito	Ano/Mês de Liquidação	Contabilização do Agente (R\$)	Posição na CCEE
20	201811	201812	201901	-49.824,39	DEVEDORA
21	201812	201901	201902	-206.719,29	DEVEDORA
22	201903	201904	201905	-83.659,82	DEVEDORA
23	201904	201905	201906	-142.686,00	DEVEDORA
24	201905	201906	201907	-47.065,11	DEVEDORA
25	201906	201907	201908	-35.073,57	DEVEDORA
26	201907	201908	201909	-27.157,69	DEVEDORA
27	201908	201909	201910	-8.139,28	DEVEDORA
28	201909	201910	201911	32.633,45	CREatora
29	201910	201911	201912	85.067,45	CREatora
30	201911	201912	202001	100.290,24	CREatora
31	201912	202001	202002	-11.288,40	DEVEDORA
32	202001	202002	202003	37.605,00	CREatora
33	202002	202003	202004	-24.347,11	DEVEDORA
34	202003	202004	202005	-64.966,21	DEVEDORA
35	202004	202005	202006	-41.300,96	DEVEDORA
36	202005	202006	202007	-78.509,73	DEVEDORA
37	202006	202007	202008	-48.275,09	DEVEDORA
38	202007	202008	202009	-41.716,39	DEVEDORA
39	202008	202009	202010	22.625,34	CREatora
40	202009	202010	202011	8.917,52	CREatora
41	202010	202011	202012	-283.291,67	DEVEDORA
42	202011	202012	202101	-658.618,15	DEVEDORA
43	202012	202101	202102	-450.289,83	DEVEDORA

Enfatiza que “o ponto principal é que na coluna Q – ‘ICMS a Recolher Líq. (R\$)’ – vinculado à consignação a menor na base de cálculo do ICMS nas notas fiscais de entrada do MPC da CCEE soma ao todo o valor de **R\$ 1.114.707,98**, porém isso se tomarmos o referencial de 2017 a 2020, contudo nesta parte da 1ª acusação fiscal do Auto de Infração, o referencial seria **APENAS 2020**, o que somaria apenas o montante de **R\$ 254.678,58**”, conforme abaixo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

	A	B	C	O	P	Q
1	Ano/Mês	Ano/Mês de Crédito	Ano/Mês de Liquidação	NF de Entrada (R\$)	ICMS Destacado (R\$)	ICMS a Recolher Líq (R\$)
17	201807	201808	201809			
18	201808	201809	201810			
19	201810	201811	201812			
20	201811	201812	201901			7.945,96
21	201812	201901	201902			33.493,45
22	201903	201904	201905			13.755,86
23	201904	201905	201906			23.505,26
24	201905	201906	201907			7.925,83
25	201906	201907	201908			5.920,98
26	201907	201908	201909			4.814,45
27	201908	201909	201910			1.410,29
28	201909	201910	201911			
29	201910	201911	201912			
30	201911	201912	202001			
31	201912	202001	202002			1.948,40
32	202001	202002	202003			
33	202002	202003	202004	97.846,82	-	4.138,39
34	202003	202004	202005	0,03	-	11.180,34
35	202004	202005	202006	1.763,10	317,36	6.787,91
36	202005	202006	202007	52.032,26	9.365,81	3.897,32
37	202006	202007	202008			8.255,32
38	202007	202008	202009	43.388,32	7.809,90	-
39	202008	202009	202010			
40	202009	202010	202011			
41	202010	202011	202012	48.999,27	8.819,87	39.828,01
42	202011	202012	202101	13.825,58	2.488,60	112.789,46
43	202012	202101	202102	98.578,25	17.744,09	58.801,83
44						

Em adição, segundo a Impugnante, “ainda que se tomasse o valor excessivo e equivocado de **R\$ 1.114.707,98**, para a imputação de consignação a menor na base de cálculo do ICMS das notas fiscais de entrada do MCP da CCEE, acaso somássemos com o valor apurado para a falta de recolhimento nas notas fiscais de saída do MCP da CCEE, que remonta o valor de **R\$ 172.430,24** (apurado na soma da coluna AA – ‘ICMS a Estornar Líq. (R\$)’ – do Anexo 1.6 do AI), o resultado seria **R\$ 1.287.138,22** e, não, o valor indicado no Auto de Infração de **R\$ 2.654.361,89!!!**” e acrescenta que “é ainda pior, se tomarmos o valor correto de **R\$ 254.678,58** (ICMS devido pelas notas fiscais de entrada) e somarmos com o valor de **R\$ 172.430,24** (ICMS devido pelas notas fiscais de saída), o que resultaria em **R\$ 427.108,82**, a título de montante de obrigação tributária principal a ser utilizada para se calcular as multas fiscais pertinentes à essa acusação fiscal”.

Complementa que, “considerando que apenas a autoridade lançadora é quem tem a competência exclusiva para se proceder ao lançamento fiscal, segundo os

requisitos discriminados no art.142 do CTN, não seria possível aos julgadores proceder à retificação do lançamento fiscal, restando, pois, apenas a opção de se considerar nula ou não a primeira acusação fiscal do Auto de Infração”.

Requer, nesses termos, que “*seja acolhida a preliminar de nulidade parcial do Auto de Infração, devido à inépcia da 1ª acusação fiscal e da quantificação errônea do débito principal de ICMS, no valor de R\$ 2.654.361,89, pelas razões supra ventiladas”.*

No entanto, **os argumentos da Impugnante não se coadunam com a realidade dos fatos.**

Para que não reste qualquer dúvida quanto à questão suscitada pela Impugnante, segue transcrição literal do item 01 do Auto de Infração:

Irregularidade nº 01 do AI

“1. Consignação em documento fiscal de **valor de base de cálculo menor** do que a prevista na legislação, no montante de **R\$ 2.654.361,89, referente a fatos geradores ocorridos em 2020 pelas operações de déficit de energia elétrica** decorrente de posição devedora no MCP da CCEE e a **fatos geradores ocorridos de 2017 a 2020 pelas operações de sobras de energia elétrica** decorrente de posição credora no MCP da CCEE, conforme demonstrativos de liquidação (Anexo 1.6), **pelo que é exigida:**

a. **Multa Isolada (MI) nos termos do art. 55, inciso VII, alínea ‘c’ c/c art. 55, § 2º, inciso I, caso de posição devedora**, adequada ao limitador de duas vezes o valor do ICMS incidente na operação **ou c/c art. 55, § 2º, inciso II, caso de posição credora**, adequada ao limitador de 10% do valor da operação, todos da Lei no 6.763/75.” (Grifou-se)

Depreende-se do texto acima que a acusação fiscal se refere à consignação em documentos fiscais de base de cálculo inferior à estabelecida na legislação, devendo-se observar as seguintes situações descritas no relatório:

- O valor total da base de cálculo consignada a menor nos respectivos documentos fiscais corresponde ao montante de R\$ 2.654.361,89;
- Apenas uma parte dessa diferença refere-se a déficits de energia elétrica (posições devedoras), referentes ao exercício de 2020;
- A outra parte é relativa às posições credoras (sobras de energia), ocorridas nos exercícios de 2017 a 2020;
- **Não há exigência de ICMS** nessa irregularidade, isto é, **foi exigida, exclusivamente, a Multa Isolada capitulada** no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.73/75, aplicada sobre o valor da diferença da base de cálculo apurada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

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.

• Com relação às posições credoras (sobras de energia), **inexiste qualquer acusação quanto à incidência do ICMS**, como tenta fazer crer a Impugnante, muito pelo contrário, pois essas sobras de energia, liquidadas no âmbito da CCEE, são equiparadas a saídas interestaduais de energia elétrica e, portanto, **amparadas pela não incidência do ICMS**, tanto é que o Fisco aplicou limitou a penalidade aplicada ao percentual de 10% da diferença da base de cálculo apurada, com fulcro no inciso II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, exatamente pelo fato de se tratar de a operação **não** estar sujeita à incidência do imposto.

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:

[...]

§ 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. (Grifou-se)

Portanto, **sem razão a Impugnante** quando alega que o Fisco teria afirmado, na acusação fiscal, *“que haveria fato gerador do ICMS nas saídas internas ou interestaduais ... de energia elétrica do estabelecimento consumidor ...”*.

Inexiste qualquer contradição, como afirmado pela Impugnante, nas acusações fiscais relativas às irregularidades nºs 01, 02 e 04.

Como visto acima, a primeira infração refere-se à consignação em documento fiscal de base de cálculo inferior à estabelecida na legislação, enquanto as irregularidades 02 e 04 referem-se à falta de emissão de notas fiscais de entradas ou saídas de energia elétrica, inerentes às suas posições devedoras ou credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE, conforme o caso/período de apuração.

Os Anexos 1.6 a 1.8 do Auto de Infração (abas da planilha relativa ao Anexo 1), **contrariamente à afirmação da Impugnante**, permitem plenamente a verificação dos períodos em que houve falta de emissão de notas fiscais de entradas ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

saídas, bem como dos períodos em que ocorreram consignação de base de cálculo inferior à estabelecida na legislação, conforme demonstrado no quadro a seguir, cujos dados foram extraídos dos mencionados anexos.

POSIÇÕES CREDORAS					POSIÇÕES DEVEDORAS					B. CÁLCULO (DIF. TOTAL)
PERÍODO	VALOR SEM ICMS	NF EMITIDA	DIFERENÇA	NF NÃO EMITIDA	PERÍODO	VALOR COM ICMS	NF EMITIDA	DIFERENÇA	NF NÃO EMITIDA	
jan-17	134.692,28	15.876,41	118.815,87							118.815,87
fev-17	86.204,57	16.869,59	69.334,98							69.334,98
mar-17	340.957,02	X		340.957,02						
abr-17	81.545,26	9.669,21	71.876,05							71.876,05
mai-17	111.775,77	32.975,08	78.800,69							78.800,69
jun-17	119.213,13	11.975,75	107.237,38							107.237,38
jul-17	352.937,67	278.778,87	74.158,80							74.158,80
					dez-17	104.601,52	X		104.601,52	
					jan-18	4.163.781,32	X		4.163.781,32	
fev-18	519.483,18	25.459,37	494.023,81							494.023,81
mar-18	77.318,70	55.149,96	22.168,74							22.168,74
abr-18	105.791,74	24.279,88	81.511,86							81.511,86
mai-18	3.547.381,04	X		3.547.381,04						
jun-18	276.444,31	266.564,97	9.879,34							9.879,34
jul-18	316.700,09	264.649,23	52.050,86							52.050,86
ago-18	338.899,56	290.578,20	48.321,36							48.321,36
out-18	50.757,70	13.054,02	37.703,68							37.703,68
					nov-18	44.144,21	X		44.144,21	
					dez-18	186.074,75	X		186.074,75	
					mar-19	76.421,46	X		76.421,46	
					abr-19	130.584,78	X		130.584,78	
					mai-19	44.032,38	X		44.032,38	
					jun-19	32.894,36	X		32.894,36	
					jul-19	26.746,96	X		26.746,96	
					ago-19	7.834,94	X		7.834,94	
set-19	26.134,94	X		26.134,94						
out-19	67.267,67	X		67.267,67						
nov-19	76.601,86	13.064,33	63.537,53							63.537,53
					dez-19	10.824,45	X		10.824,45	
jan-20	28.913,88	0,03	28.913,85							28.913,85
					mar-20	62.113,03	0,03	62.113,00		62.113,00
					abr-20	39.473,72	1.763,10	37.710,62		37.710,62
					mai-20	73.684,07	52.032,26	21.651,81		21.651,81
					jun-20	45.862,89	X		45.862,89	
ago-20	18.367,03	X		18.367,03						
set-20	7.054,67	X		7.054,67						
					out-20	270.266,00	48.999,27	221.266,73		221.266,73
					nov-20	640.433,67	13.825,58	626.608,09		626.608,09
					dez-20	425.255,11	98.578,25	326.676,86		326.676,86
1.358.334,79 4.007.162,37					1.296.027,10 4.873.804,01					2.654.361,89

É **improcedente e incorreta**, portanto, a afirmação da Impugnante no sentido de que “*essa acusação fiscal é inepta, pois a autoridade lançadora não explana como encontrou o resultado de R\$ 2.654.361,89 para as pretensas consignações a menor da base de cálculo, em 2020, nas notas fiscais de entrada do MCP da CCEE e da falta de recolhimento de ICMS, em 2017 a 2020, nas notas fiscais de saída do MCP da CCEE (posição credora), que, nem mesmo, fato gerador do ICMS é!!!*”.

A **afirmação é improcedente** porque os argumentos anteriormente expostos, bem como o quadro ilustrativo acima, demonstram como foi obtido o valor

questionado (R\$ 2.654.361,89), relativo ao montante das bases de cálculo consignadas a menor nos documentos fiscais emitidos pela Impugnante, **e é incorreta** porque, como já afirmado, apenas uma parte dessa diferença refere-se a déficits de energia elétrica (posições devedoras), referentes ao exercício de 2020; a outra parte é relativa às posições credoras (sobras de energia), ocorridas nos exercícios de 2017 a 2020.

A improcedência e incorreção da afirmação anterior da Impugnante acarretaram novas incorreções e equívocos de sua parte, especialmente quando argumenta que “*o relatório fiscal apenas aponta que o Anexo 1.6 do Auto de Infração já traria essas informações, contudo, a primeira incongruência ali verificada é que no ano de 2020, nos meses de janeiro, agosto e setembro, a Impugnante estaria em posição credora e, não, devedora na CCEE (colunas A e H da Planilha)*”, o mesmo acontecendo com os seus questionamentos imediatos a essa afirmação, relativos a supostos valores incorretamente apurados pelo Fisco, totalmente incondizentes com a realidade dos fatos.

Isso porque, nos meses acima citados (janeiro, agosto e setembro de 2020), a posição financeira da empresa autuada no âmbito da CCEE foi realmente credora, conforme demonstram aos Anexos 1.1 e 1.6 do Auto de Infração (“Pré-Fatura EE CCEE” e “Sobras e Déficits”), porém tal fato **não** indica qualquer contradição no feito fiscal.

Reitere-se, uma vez mais, que apenas uma parte das bases de cálculo indevidamente consignadas nos documentos fiscais se refere a déficits de energia elétrica (posições devedoras), referentes ao exercício de 2020; a outra parte é relativa às posições credoras (sobras de energia), ocorridas nos exercícios de 2017 a 2020, devendo-se ressaltar que, nos meses de agosto e setembro de 2020, a constatação foi de ausência de emissão de documentos fiscais de saídas referentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (irregularidade nº 04).

Por oportuno, seguem excertos da manifestação fiscal que refutam com muita propriedade os argumentos da Impugnante ora analisados, *verbis*:

Manifestação Fiscal

“... A alegação de que o Fisco não discriminou os meses em que não haveria sido emitida nota fiscal de entrada ou de saída e em quais meses houve lançamento a menor na base de cálculo é inverídica. Todos os elementos mínimos previstos no art. 89 do RPTA estão presentes no Auto de Infração.

No Anexo 1.8 – DCT (fls. 16) da planilha anexa ao relatório fiscal (Operações no MCP da CCEE) o Fisco detalhou as exigências para cada mês de competência.

Na oitava coluna da tabela CCEE (do Anexo 1.8) estão discriminados os valores da multa isolada em decorrência de consignação de valor de base de cálculo menor do que a prevista na legislação para cada mês de competência. As células com valores diferentes de

zero indicam os meses de competência em que essa infração foi cometida.

Nas colunas 9 e 10 da tabela CCEE (do Anexo 1.8) estão discriminados os valores das multas isoladas, respectivamente, por falta de emissão de nota fiscal de entrada e por falta de emissão de nota fiscal de saída. Da mesma forma, as células com valores diferentes de zero indicam os meses de competência em que foram cominadas essas penalidades.

A Impugnante se confunde ao atribuir o valor de R\$ 2.654.361,89, informado na primeira acusação do relatório fiscal, à quantificação do débito principal de ICMS.

Abaixo segue trecho retirado do citado relatório fiscal referente à primeira infração:

[...]

O valor de R\$ 2.654.361,89 refere-se ao montante da base de cálculo a menor considerada pela Impugnante em seus documentos fiscais emitidos entre os anos de 2017 a 2020 e não ao montante do débito principal de ICMS. A única exigência relativa a essa infração foi a multa isolada (destacada no trecho acima) por descumprimento de obrigação acessória, qual seja a de consignar base de cálculo corretamente em seus documentos fiscais.

A primeira acusação informa ainda que fatos geradores em decorrência de posição devedora relacionados a essa infração ocorreram em 2020 e fatos geradores em decorrência de posição credora ocorreram de 2017 a 2020. O detalhamento por mês de competência (com a indicação da posição devedora ou credora em cada mês e com a aplicação do respectivo limitador) pode ser visto no Anexo 1.7 – Detalhe Cálculo MI (fls. 16).

Também no Anexo 1.7 pode ser verificado o montante de base de cálculo a menor para todo o período autuado. Basta somar os valores da coluna “(2) Base de Cálculo – Diferença Apurada” da tabela. A soma resulta no montante informado na primeira acusação fiscal de R\$ 2.654.361,89.

Dentro do mesmo tópico aborda cálculos de estornos de crédito de ICMS apresentados pela Impugnante que foram desconsiderados pelo Fisco e afirma que não há fato gerador nas operações de entrada de energia elétrica quando em posição devedora na CCEE. Estes dois assuntos serão discutidos apropriadamente na análise do mérito ...” (Grifou-se)

Por outro lado, os argumentos da Impugnante no sentido de que teria demonstrado que efetuou a retificação de seus arquivos SPED (contábil-fiscal) em maio de 2021, antes do início da ação fiscal, e que teria apresentado “*cálculos de estornos voluntários de créditos de ICMS de sua conta corrente fiscal e que deveriam ser levados em conta pelo Fisco Estadual, para fins de se justificar a correção de sua escrituração e a improcedência do lançamento fiscal, neste ponto*” se confundem com o mérito e no mérito serão analisados.

Da mesma forma, a afirmação da Impugnante de que não haveria incidência do ICMS nas aquisições de energia elétrica no mercado de curto prazo da CCEE (REsp 1.615.790/MG), também se refere ao mérito da matéria em tela, isto é, tal argumento **não** tem qualquer repercussão sob o presente lançamento, no tocante à sua validade formal.

Quanto ao aspecto meritório desse argumento, há que se destacar, desde já, que é pacífico o entendimento deste E. Conselho quanto à incidência do ICMS nas operações de aquisições de energia no Mercado de Curto Prazo da CCEE, uma vez que a cessão de direitos ocorre concomitantemente com a transferência de titularidade da energia elétrica.

Assim, **ao contrário da afirmação da Impugnante**, o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Conclui-se, portanto, que inexistente qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma esmerada as penalidades cabíveis.

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.

Pelas mesmas razões, **não há que se falar** em prejuízo à ampla defesa, devendo-se destacar que a Impugnante, em sua peça impugnatória, demonstra pleno conhecimento das infrações que lhe foram imputadas.

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

Do Mérito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, nos exercícios de 2017 a 2020:

- 1.** Consignação em documentos fiscais de valores de bases de cálculo inferiores à estabelecida na legislação, inerentes às liquidações com posições devedoras ou credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*exigências: MI: art. 55, VII, “c” da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, I e II do mesmo dispositivo legal*).
- 2.** Falta de emissão de notas fiscais de entrada relativas às operações de aquisições de energia elétrica, inerentes às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigência: MI – Art. 55, XXVIII da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º do mesmo dispositivo*);
- 3.** Falta de recolhimento do ICMS devido relativo às aquisições de energia elétrica nas operações relativas às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigências: ICMS e MR*).
- 4.** Falta de emissão de notas fiscais de saídas referentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigência: MI – Art. 55, II da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º do mesmo dispositivo legal*).
- 5.** Falta de estorno do crédito de imposto apropriado na entrada de energia elétrica, na proporção das saídas de energia amparadas pela não incidência, relativas às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XIII, “b” da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º do mesmo dispositivo legal*).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista nos art. 56, inciso II e das Multas Isoladas capituladas nos arts. 55, inciso XXVIII, 55, inciso II, 55, inciso XIII, alínea “b” e 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75 (multas isoladas já adequadas aos limites estabelecidos no § 2º do art. 55 da mesma lei).

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:

[...]

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[...]

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

[...]

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

[...]

XXVIII - por deixar de emitir nota fiscal referente a entrada de mercadoria, no prazo e nas hipóteses previstos na legislação tributária - 10% (dez por cento) do valor da operação.

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

[...]

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

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.

As posições credoras ou devedoras mensais, **excluídos os ajustes da CCEE**, relativas aos exercícios de 2017 a 2020, estão indicadas no Anexo 1.6 do Auto de Infração, cujos dados foram extraídos das Pré-Faturas disponibilizadas à SEF/MG pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE (Anexo 1.1).

A Pré-Fatura traz o detalhamento dos débitos e créditos do agente nas operações com energia elétrica junto à CCEE. Valores positivos representam créditos, enquanto os valores negativos identificam os débitos do agente em relação às suas operações no Mercado de Curto Prazo (MCP) da CCEE.

A posição final do agente no mês de referência (credora ou devedora – **posição financeira**), oriunda do confronto entre o total de débitos e créditos, é informada na coluna “Resultado Final – Resultado a, m - (R\$)”. Um resultado negativo nessa coluna indica uma posição devedora, enquanto um valor positivo equivale a uma posição credora.

Esclareça-se que a apuração da posição credora ou devedora no âmbito da CCEE **não se restringe à verificação se a empresa consumiu mais ou menos energia do que contratou (critério físico)**, pois há outros encargos e ajustes que oneram as operações com energia elétrica (parcelas que representam remuneração pela energia elétrica) e que são inseridos na liquidação (Pré-Fatura), influenciando na posição final (**posição financeira**) credora ou devedora do agente no âmbito da CCEE.

Conforme informação contida no sítio eletrônico da própria CCEE¹ “a contabilização envolve o cálculo da diferença entre a energia medida e a contratada por agente, valorada ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD) para efeito de liquidação financeira na CCEE. Esta etapa é realizada com base nas Regras de Comercialização, levando em conta as exposições no mercado de curto prazo, o recebimento/pagamento de Encargos de Serviço de Sistema (ESS), o Mecanismo de Realocação de Energia (MRE) e a consolidação dos resultados financeiros a serem liquidados, incluindo eventuais ajustes financeiros.”

Os **Encargos de Serviços de Sistema** (ESS) são assim definidos pela CCEE² e pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL:

“Os custos decorrentes da manutenção da confiabilidade e da estabilidade do sistema no atendimento à demanda por energia no Sistema Interligado Nacional (SIN) são denominados Encargos de Serviço do Sistema (ESS). **Estes valores são pagos por todos agentes com medição de consumo registrada na CCEE, na proporção de seu consumo.**”

Encargos de Serviços de Sistema (ESS)

Os ESS são expressos em R\$/MWh e são pagos apenas aos agentes geradores térmicos que atendem a solicitação de despacho do Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS) para realizar geração fora da ordem de mérito de custo.

Atualmente existem três tipos de encargos classificados pelo ONS conforme sua finalidade.

1. Encargo por Restrição Elétrica: ocorre quando há alguma restrição operativa que afeta o atendimento da demanda em um submercado ou a estabilidade do sistema. Essas restrições operativas acarretam duas situações possíveis:

- Constrained-on: a usina térmica não está programada, pois sua geração é mais cara. Entretanto, devido a restrições operativas, o ONS solicita sua geração para atender a demanda de energia do submercado. Neste caso, o ESS é usado para ressarcir a geração adicional da usina.
- Constrained-off: a usina térmica está despachada. Entretanto, devido a restrições operativas, o ONS solicita a redução de sua geração. Neste caso, o ESS é

¹ Disponível em:

http://www.ccee.org.br/portal/faces/oquefazemos_menu_lateral/contabilizacao?_afLoop=2311507216181645#%40%3F_afLoop%3D2311507216181645%26_adf.ctrl-state%3D5z8btgcmu_45

² Disponível em: http://www.ccee.org.br/portal/faces/pages_publico/o-que-fazemos/como_ccee_atua/ess_contab?_afLoop=2312662791736455#%40%3F_afLoop%3D2312662791736455%26_adf.ctrl-state%3D5z8btgcmu_66

usado para ressarcir o montante de energia não gerado pela usina.

2. Encargo por Segurança Energética: ocorre quando o Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE) determina ao ONS que solicite a geração de usinas térmicas com vistas a garantir a segurança do suprimento energético nacional.

3. Encargo por Ultrapassagem da Curva de Aversão ao Risco (CAR): É utilizado para ressarcir a geração de usinas termelétricas despachadas para garantir o suprimento energético quando o nível dos reservatórios está próximo a ultrapassar a CAR.

Além desses ESS pagos exclusivamente aos agentes geradores térmicos, existe também o Encargo por Serviços Ancilares, destinados a garantir a qualidade e a segurança da energia gerada no SIN.” (Grifou-se)

“A tarifa fixada pela ANEEL para as concessionárias de distribuição, através dos mecanismos de atualização (reajustes anuais e revisões periódicas), contempla as seguintes parcelas que integram a sua conta de luz: Energia, Transmissão, Distribuição, **Encargos Setoriais** e Tributos.

Os Encargos Setoriais, abaixo descritos, fazem parte das políticas de Governo para o Setor Elétrico e são todos definidos em Lei. Seus valores são estabelecidos por Resoluções ou Despachos da ANEEL, para efeito de recolhimento pelas concessionárias dos montantes cobrados dos consumidores por meio das tarifas de fornecimento de energia elétrica...

...

Encargo de Serviços do Sistema (ESS)

Previsto no Decreto nº 5.163, de 30 de julho de 2004, representa um encargo destinado à cobertura dos custos dos serviços do sistema, inclusive os serviços ancilares, prestados aos usuários do Sistema Interligado Nacional - SIN, que compreenderão, dentre outros: I - custos decorrentes da geração despachada independentemente da ordem de mérito, por restrições de transmissão dentro de cada submercado; II - a reserva de potência operativa, em MW, disponibilizada pelos geradores para a regulação da frequência do sistema e sua capacidade de partida autônoma; III - a reserva de capacidade, em MVAr, disponibilizada pelos geradores, superior aos valores de referência estabelecidos para cada gerador em Procedimentos de Rede do ONS, necessária para a operação do sistema

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de transmissão; e IV - a operação dos geradores como compensadores síncronos, a regulação da tensão e os esquemas de corte de geração e alívio de cargas. (ANEEL. **Encargos Setoriais.**" (Grifou-se)

O art. 53-F, § 1º do Anexo IX do RICMS/02 estabelece que, nas liquidações junto à CCEE, para determinação de posição credora ou devedora, devem ser excluídas (da nota de liquidação ou da correspondente Pré-Fatura) somente as parcelas que não possam ser caracterizadas como parte da remuneração pela energia elétrica e uso dos sistemas de transmissão e distribuição, como as multas por inadimplemento e juros bancários, por exemplo, e parcelas que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores.

RICMS/02 - ANEXO IX

Efeitos a partir de 01/09/18

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

Efeitos de 04/04/08 a 31/08/18

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

[...]

Efeitos a partir de 01/09/18

§ 1º - Para determinação da posição credora ou devedora, relativamente à liquidação no Mercado de Curto Prazo ou liquidações do MCSD, deve ser observado o valor final da contabilização da CCEE por perfil do agente e **excluídas as parcelas relativas aos ajustes de inadimplência, já tributados em liquidações anteriores, bem como os respectivos juros e multa moratórios lançados no processo de contabilização e liquidação financeira.**

Efeitos de 03/08/07 a 31/08/18

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não resta qualquer dúvida que os Encargos de Serviços do Sistema entram na composição da tarifa de energia, sendo parte integrante da base de cálculo para apuração do ICMS em relação às operações com energia elétrica.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao considerar a rubrica “Total de Encargos Consolidados – ENCARGOS – a, m – (R\$)” no cálculo da posição financeira do agente (estabelecimento autuado).

Como já afirmado, todas as parcelas consideradas no feito fiscal para fins de apuração da posição do agente no Mercado de Curto Prazo estão indicadas no Anexo 1.1 do Auto de Infração, cujos dados foram extraídos das Pré-Faturas emitidas pela CCEE.

No referido Anexo **não** se vislumbra nenhuma rubrica que não represente remuneração pela energia elétrica, vale dizer, **não** consta qualquer valor correspondente a juros e multas decorrentes de atraso na liquidação, por exemplo, mesmo porque, como já afirmado, o Fisco desconsiderou todos os Ajustes promovidos pela CCEE (coluna “Ajustes (R\$)”), isto é, as posições devedoras ou credoras foram apuradas tomando-se como referência os valores indicados na coluna “Resultado Final – Resultado a, m - (R\$)”, desconsiderados os valores relativos à coluna “Ajustes (R\$)” efetuados.

Noutro enfoque, analisando-se o Anexo 1.6 do Auto de Infração, verifica-se que a Impugnante assumiu posições tanto credoras quando devedoras, conforme o período e exercício de apuração, em suas operações com energia no Mercado de Curto Prazo da CCEE.

Com relação às posições devedoras no Mercado de Curto Prazo, caberia à Impugnante emitir as notas fiscais de entrada de energia e recolher o ICMS devido ao estado de Minas Gerais, nos termos estabelecidos no art. 53-F, inciso II, §§ 2º a § 4º do Anexo IX do RICMS/02, conforme o período, **normas estas não observadas pela Impugnante**, seja pela falta de emissão de documento fiscal e do recolhimento do ICMS devido, seja pela consignação de base de cálculo inferior à estabelecida na legislação.

RICMS/02 – Anexo IX

Efeitos a partir de 01/09/18

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

[...]

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

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - O agente, exceto o consumidor livre, especial e o autoprodutor, quando estiver enquadrado na hipótese do inciso II do caput, deverá emitir a nota fiscal, modelo 55, sem destaque de ICMS.

§ 3º - **Na nota fiscal de que trata o caput deverão constar:**

I - no campo "Dados do emitente", as inscrições no CNPJ e no Cadastro de Contribuintes do ICMS do emitente e no campo descrição do produto, a expressão "Relativa à Liquidação no Mercado de Curto Prazo" ou "Relativa à apuração e Liquidação do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits - MCSD";

II - os dados da liquidação na CCEE, incluindo o valor total da liquidação financeira e o valor efetivamente liquidado, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares";

III - no campo "Natureza da Operação", compra ou venda de energia elétrica, no caso da posição devedora ou credora, respectivamente, indicando os Códigos Fiscais de Operação - CFOP - correspondentes

§ 4º - Cada estabelecimento ou domicílio do agente que se enquadrar na hipótese prevista no inciso II do caput, quando for responsável pelo pagamento do imposto, deverá, ao emitir a nota fiscal relativa à entrada, ou solicitar sua emissão:

I - **fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor obtido considerando a regra do § 1º, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;**

II - **em caso de haver mais de um estabelecimento por perfil, observar o rateio da base de cálculo proporcional ao consumo verificado em cada ponto de consumo associado ao perfil;**

III - **aplicar, à base de cálculo, a alíquota interna prevista para a operação;**

IV - **destacar o ICMS.**

Efeitos de 1º/04/08 a 31/08/18

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

Efeitos de 03/08/07 a 31/08/18

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

Efeitos de 24/07/2009 a 31/08/2018

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

Efeitos de 17/09/14 a 31/08/18

I - o destaque do ICMS, quando for emitida por consumidor livre ou por autoprodutor enquadrado na hipótese prevista no inciso II do caput deste artigo, vedado o destaque do imposto nos demais casos;

Efeitos de 03/08/07 a 31/08/18

II - as seguintes indicações:

a) no quadro "Destinatário/Remetente", as inscrições no CNPJ e no Cadastro de Contribuintes do ICMS do emitente e a expressão "Relativa à liquidação no Mercado de Curto Prazo", ou "Relativa à apuração e liquidação do MCSD", conforme o caso;

b) no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", os dados da liquidação na CCEE ou da apuração e liquidação do MCSD.

Efeitos de 26/01/07 a 31/08/18

§ 3º Todas as vias das notas fiscais emitidas na forma deste artigo juntamente com as pré-faturas emitidas pela CCEE que lhes tenha dado origem deverão ser arquivadas pelos prazos previstos no § 1º do art. 96 deste Regulamento.

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

verificadas, na hipótese de a liquidação ser relativa a mais de um estabelecimento;

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

Por outro lado, com relação às posições credoras no Mercado de Curto Prazo, caberia à Impugnante estornar proporcionalmente os créditos de energia elétrica, nos termos estabelecidos no art. 53-F, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 c/c art. 3º, **o que também não ocorreu no presente caso**, pois ou não houve o estorno ou este foi efetuado por valor a menor que o estabelecido na legislação.

RICMS/02 - Anexo IX

Efeitos a partir de 01/09/18

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

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

Efeitos de 04/04/08 a 31/08/18

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

Efeitos de 03/08/07 a 31/08/18

I - **pela saída de energia elétrica**, em caso de posição credora no Mercado de Curto Prazo, ou de fornecedora relativo ao MCSD. (Grifou-se)

Ressalte-se que as obrigações, principal e acessórias, a serem observadas pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo de energia elétrica, tanto em relação às posições devedoras, quanto às posições credoras, foram detalhadamente disciplinadas pela SEF/MG, por meio da Resolução nº 4.956/16, que revogou a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, nos seguintes termos:

Resolução nº 4.956, de 13 DE DEZEMBRO DE 2016

(MG de 14/12/2016)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º - Para determinação da posição devedora ou credora do perfil de agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), relativamente à liquidação no Mercado de Curto Prazo e às apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits (MCSD), deverá ser considerado o Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente informado pela CCEE.

§ 1º - Para determinação da posição credora ou devedora a que se refere o caput, excluem-se do Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente as parcelas que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores, bem como as cobradas a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação financeira, os juros bancários ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais, também resultantes do atraso na liquidação da operação.

§ 2º - As parcelas excluídas na forma do § 1º deverão ter respaldo nos relatórios emitidos pela CCEE.

Art. 2º - Os estabelecimentos do Agente da CCEE emitirão, até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da liquidação financeira:

I - quando o perfil de agente ao qual esteja associado apresentar posição devedora, nota fiscal pela entrada de energia elétrica, com destaque do ICMS, no caso de perfil de autoprodutor ou de consumidor livre, observado o disposto no art. 49 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, vedado o destaque do imposto nos demais casos;

II - quando o perfil de agente ao qual esteja associado apresentar posição credora, nota fiscal pela saída de energia elétrica, sem destaque do ICMS.

§ 1º - O Valor a Liquidar pelo Perfil do Agente, observado o disposto no § 1º do art. 1º, será distribuído entre os estabelecimentos associados ao perfil de agente da seguinte forma:

I - havendo estabelecimentos consumidores de energia elétrica associados ao mesmo perfil de agente, o valor será distribuído apenas entre esses estabelecimentos e será atribuído a cada um deles na proporção entre a sua carga e o somatório das cargas de todos os estabelecimentos consumidores do perfil no período;

II - havendo exclusivamente estabelecimentos geradores associados a um mesmo perfil de agente, o valor será atribuído a cada um desses estabelecimentos na proporção entre a sua geração de energia elétrica e o somatório das gerações de todos os estabelecimentos do perfil no período;

III - nos demais casos, o valor será atribuído a cada um dos estabelecimentos do perfil de agente na proporção entre suas operações de saída de energia elétrica e o somatório das operações de saída de energia elétrica de todos os estabelecimentos do perfil no período.

§ 2º - O valor atribuído a cada estabelecimento nos termos do § 1º, somado ao valor do ICMS, se for o caso, será informado como valor da operação e como base de cálculo do imposto, quando houver incidência.

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

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

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

§ 1º - **Para efeito do disposto neste artigo, considera-se Balanço Energético o resultado, em quantidade de energia elétrica, no período de referência da liquidação financeira, das operações de compra, venda, geração e consumo de energia elétrica do perfil de agente, cujo valor será apurado da seguinte forma:**

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

onde:

I - BE é o Balanço Energético;

II - TGG é a geração total;

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

IV - TGGC é o consumo da geração;

V - TRC é o consumo total;

VI - CVT são os contratos de venda total;

VII - CCT são os contratos de compra total.

§ 2º - Para efeito do disposto neste artigo, considera-se Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido o resultado positivo da divisão

do valor obtido no Balanço Energético pela quantidade total de energia elétrica adquirida mediante contratos registrados na CCEE pelo perfil de agente no período.

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

“§ 2º - Para efeito do disposto neste artigo, considera-se Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido o resultado positivo da divisão do valor obtido no Balanço Energético pela quantidade total de energia elétrica adquirida mediante contratos bilaterais registrados na CCEE pelo perfil de agente no período.”

§ 3º - Para efetivação do estorno, o contribuinte observará o disposto no art. 73 do RICMS e consignará na nota fiscal nele prevista, além dos demais requisitos:

I - no quadro “Destinatário/Remetente”, o nome, o endereço e os números de inscrição estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) do próprio contribuinte;

II - no quadro “Dados Adicionais”, no campo “Informações Complementares”, o período de referência da liquidação financeira, a quantidade de energia elétrica adquirida, o resultado do balanço energético e o total de créditos apropriados relativos às operações de entrada de energia elétrica;

III - como natureza da operação: “Estorno de Crédito”;

IV - no campo “CFOP”, o código “5.949”;

V - no quadro “Dados do Produto”, a expressão “Estorno de crédito - Energia Elétrica”.

§ 4º - Para recolhimento do imposto diferido na operação anterior, o contribuinte deverá observar o disposto no art. 15 e no art. 49-A do Anexo IX, ambos do RICMS, consignando na nota fiscal prevista no inciso I do § 1º do art. 15 do RICMS, além dos demais requisitos:

I - no quadro “Destinatário/Remetente”, o nome, o endereço e os números de inscrição estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) do próprio contribuinte;

II - no quadro “Dados Adicionais”, no campo “Informações Complementares”, o período de referência da liquidação financeira, a quantidade de energia elétrica adquirida, o resultado do balanço energético e o valor total do imposto diferido relativo às operações de entrada de energia elétrica;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - como natureza da operação: "Recolhimento de imposto diferido na operação anterior";

IV - no campo "CFOP", o código "5.949";

V - no quadro "Dados do Produto", a expressão "Recolhimento de imposto diferido na operação anterior - Energia Elétrica".

Art. 4º - Fica revogada a Instrução Normativa SUTRI nº 03, de 4 de maio de 2009.

Art. 5º - Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017. (Grifou-se)

Esclareça-se que, com a entrada em vigor da Resolução nº 4.956/16, o estorno de créditos passou a se restringir aos casos em que o perfil do agente apresentar posição financeira credora E o seu Balanço Energético apresentar valor positivo (em MW – critério físico), isto é, somente quando houver efetiva disponibilização de energia elétrica para o mercado, conforme art. 3º, caput e inciso I da mencionada resolução.

O "**Balanço Energético**" representa o resultado, em quantidade de energia elétrica (MWh), no período de referência da liquidação financeira, das operações de compra, venda, geração e consumo de energia elétrica do perfil de agente, nos termos da definição contida no art. 3º, § 1º, inciso I da Resolução nº 4.956/16.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante centra sua defesa nos seguintes tópicos, que serão analisados na ordem em que relatados:

Da Arguição de "Não Incidência Tributária do ICMS - Termo de Cessão de Sobras de Energia Residual - Liquidação Financeira das Diferenças pela CCEE - Bis in Idem - ICMS Recolhido sobre a Demanda Contratada - RESP 1.615.790/MG"

A Impugnante sustenta que não há "*fato gerador de ICMS nas pretensas operações de entrada de energia elétrica no estabelecimento consumidor, quando esteja na posição devedora no MCP da CCEE, porquanto a transferência de energia é indeterminada e feita de forma centralizada pelo ONS, o que impede, inclusive, se saber se essa operação seria interna ou interestadual (O Mecanismo de Realocação de Energia – MRE – também é feito pela transferência de energia entre os submercados da rede básica, com o fito de se manter o balanço energético do SIN)*", acrescentando que, "*no que concerne à última parte da primeira acusação fiscal do Auto de Infração, ... as saídas internas ou interestaduais de energia elétrica de forma multilateral para todos os demais agentes da CCEE não representam fato gerador do ICMS, apenas porque uma obrigação tributária acessória manda destacar o ICMS na nota fiscal de saída, no caso dos autoprodutores e consumidores livres (§ 2º do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/MG)*".

Nesse sentido, após relatar aspectos históricos sobre o setor elétrico brasileiro, bem como sobre a implementação e funcionamento da Câmara de Comercialização de energia elétrica (CCEE), a Impugnante destaca que, "*nos termos do art. 67 do Anexo XV do RICMS/MG c/c a cláusula primeira do Convênio ICMS*

n. 77/2011, existe previsão de recolhimento do ICMS-ST nas operações de energia elétrica pelo agente comercializador de energia elétrica no ambiente de contratação livre, no que tange à entrada de energia no estabelecimento do consumidor livre, segundo sua demanda contratada de consumo”.

Afirma que, “no ambiente de contratação livre, o principal comercializador de energia elétrica para o estabelecimento autuado é a CSN Energia S.A., que é empresa controlada do grupo econômico da Impugnante, sendo que sua participação na geração hidrelétrica da UHE Itá (divisa entre os Estados de SC e do RS) e da UHE Igarapava (divisa entre os Estados de SP e MG), bem como a participação na cogeração termelétrica da ‘Central Termelétrica’ e da ‘Turbina do Topo’ (ambas localizadas na usina Presidente Vargas em Volta Redonda – RJ), permitem o fornecimento de energia elétrica, essencialmente, por operações interestaduais, na qual cabe ao Estado destinatário a receita do ICMS, quando não haja a industrialização ou a comercialização da energia elétrica, nos lindes do art.155, § 2º, X, b, da CF/88, do art. 3º, III, c/c o art. 12, XII, da LC n. 87/96 e do art. 5º, § 1º, item 4, da Lei n. 6.763/75”.

Pondera que, “no tocante à hipótese de incidência tributária do ICMS sobre as operações comerciais com energia elétrica, é certo que, tanto nas operações internas, quanto nas interestaduais, desde que nessa última não haja a industrialização ou a comercialização da energia, o fato econômico indicador de riqueza é a entrada efetiva de energia elétrica no estabelecimento do adquirente e, não, a saída da energia elétrica do distribuidor ou do comercializador da energia elétrica no ambiente livre de contratação (ACL)”.

Acrescenta que, “no REsp 960.476, sob o rito dos recursos repetitivos, o STJ firmou o entendimento da jurisprudência dos TRFs (desde o REsp 222.810/MG) de que ‘o ICMS não é imposto incidente sobre tráfico jurídico, não sendo cobrado, por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos’, quando atrelou a incidência do ICMS à ‘demanda efetivamente utilizada’, atestando, pois, a não-incidência sobre a ‘demanda potencialmente contratada’, nos seguintes termos: ‘o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada’”.

Salienta que, “malgrado o caso concreto se referisse ao aspecto binomial da tarifa de energia elétrica no mercado livre da CCEE, ou seja, que ela deveria remunerar a quantidade ou a disponibilidade de energia elétrica injetada na rede básica do SIN, bem como a garantia física (capacidade instalada do gerador livre) de disponibilização dessa energia, ainda que tenha de comercializá-la ou importa-la, pois implica custos contingenciais; o fato é que muito esclarece sobre o caso em apreço, vez que a simples formalização de segunda etapa contratual para se proceder ao balanço energético da energia comercializada no ACL pela CCEE, com vistas à imposição regulatória da ANEEL, não cria fato gerador do ICMS por presunção ou ficção jurídica”.

Complementa que “a materialidade econômica do ICMS – Energia elétrica, no ACL, está prevista na ‘entrada de energia elétrica no estabelecimento

do adquirente, desde que não haja a industrialização ou comercialização dessa energia', logo, os "termos de cessão" dessa energia elétrica, no MCP, não seriam fato gerador do ICMS pela ausência de intuito negocial e habitual do contribuinte, bem como pelo fato de inexistência de negócio jurídico voluntário subjacente".

Argumenta que, "no bojo da legislação tributária mineira, somente existe a previsão de emissão de notas fiscais de entrada e saída pelo consumidor livre, no Mercado de Curto Prazo, conforme reza o **art. 53-F do Anexo IX do RICMS/MG**, embora ali se tenha imputado o destaque do imposto, no caso das notas fiscais de entrada, porém não há previsão na Lei Kandir e na lei instituidora do ICMS (**Lei n. 6.763/75**), em violação ao **princípio da legalidade tributária** insculpido no **art. 150, I, da CF/88** e no **art.97, I, do CTN**".

Assim, a seu ver, "não é porque existem obrigações acessórias tributárias, ex vi do **§ 2º do art. 113 do CTN**, a serem observadas pelo consumidor livre, que haja, automática e presumidamente, o fato gerador do ICMS", isto é, "o fato econômico é um só, pois a tensão criada, na rede básica e compartilhada do consumidor livre, entre o ponto de geração de energia elétrica e o ponto de medição de consumo, definem o fluxo e a carga recebida, quase instantaneamente, no estabelecimento da Impugnante".

Destaca que, "nada obstante, no ACL, houve uma dissociação do fato econômico em duas etapas jurídicas, quais sejam: (i) a demanda contratada, consoante os contratos bilaterais na CCEE (CCEAL) e o seu histórico de consumo, que se baseiam em estimativa de carga de energia elétrica, pois até ela ser utilizada é indeterminável; (ii) ajustes do balanço energético entre a demanda contratada e a demanda efetivamente utilizada, por meio dos termos de cessão das sobras de energia residual por todos os agentes da CCEE de forma multilateral, no Mercado de Curto Prazo".

Lembra que "a CCEE atua, como órgão interveniente, e procede apenas à liquidação financeira das posições devedoras e credoras entre os agentes livres, de forma sistemática e, não, individualizada, vez que, no MCP, todos os credores cedem as suas sobras a todos os devedores, sem prejuízo, no caso de insuficiência das sobras energéticas, do ONS (Operador Nacional do Sistema) despachar as termelétricas de forma centralizada para cobrir o déficit restante, por meio do Mecanismo de Realocação de Energia (MRE), ou mesmo, por meio da transferência de energia entre os diversos submercados, num balanço sistêmico, através do Mecanismo de Compensação das Sobras e dos Déficits (MCSD)".

Logo, segundo seu entendimento, "as cessões de energia elétrica, que envolvam a liquidação financeira pela CCEE no Mercado Spot, nos exatos contornos do entendimento firmado pelo STJ, no **REsp 1.615.790/MG (STJ – 1ª T.; Rel. Min. Gurgel de Faria; data do julgamento: 20/02/2018; publ. no Informativo STJ n. 623)**, já foram tributados na etapa jurídica anterior, conforme explana o seguinte excerto do aludido aresto: 'a tributação do ICMS quando da aquisição da mercadoria já se deu antecipadamente em relação à toda energia elétrica a ser consumida em face desse contrato bilateral, quer diretamente pelo próprio

adquirente, quer pelo cessionário que dele adquiriu as sobras, sendo certo que incidência do imposto em face da cessão configura nova e indevida tributação sobre um mesmo fato gerador'. Essa nova cobrança representa um bis in idem tributário”.

Aduz que, “*apenas para contextualizar, o contrato bilateral de compra e venda de energia elétrica no ACL é realizado entre particulares, por intermédio da CCEE, e, portanto, a circulação jurídica ou econômica da mercadoria é definida por essa forma jurídica contratual do CCEAL, acompanhando, pois, a entrada efetiva da energia elétrica no estabelecimento consumidor, sem quaisquer ficções jurídicas de ajustes pospostos à ocorrência do fato gerador do ICMS”.*

Igualmente, na visão da Impugnante, “*na hipótese da acusação fiscal de estorno de créditos de ICMS proporcional às saídas de energia cedidas pelo consumidor livre, quando estiver na posição credora na CCEE, no MCP, como já houve a tributação do ICMS sobre a demanda consumida, decorrente dos contratos bilaterais, quer pelo próprio adquirente, quer pelo cessionário que dele adquiriu essas sobras de energia elétrica, a Impugnante teria o direito à manutenção dos créditos apropriados, em virtude da NF-e de saída de seu fornecedor, que acoberta a operação de entrada de energia elétrica em seu estabelecimento industrial”.*

A seguir, a Impugnante transcreve a ementa do aresto do REsp n. 1.615.790/MG (julgado em 20/02/2018) e afirma que, de acordo com a mencionada decisão, “*o fato gerador do ICMS pressupõe a determinação do sujeito passivo da obrigação tributária principal, contudo, nas operações de cessão das sobras no MCP pelos agentes econômicos da CCEE, não é possível se determinar uma única pessoa como cessionário das sobras, porquanto as sobras energéticas são disseminadas na rede básica à todos os que estão nela conectados para compensar os déficits energéticos de todos os que estão na posição devedora no MCP. Isso elidiria o necessário liame jurídico-negocial e o intuito comercial de vender mercadoria (energia elétrica) para alguém, com habitualidade, nos lindes do art.55, §1º, do RICMS/MG”.*

Argumenta que, “*ainda que pudesse ser admitida a tese da Fiscalização de mera revenda de energia elétrica pelo consumidor livre, o fato é que, diante de uma situação de substituição tributária progressiva do art.150, §7º, da CF/88, não seria mais possível exigir o ICMS com base no preço que, ao final, essa energia veio a ser comercializada junto ao cessionário, acaso pudesse ser determinado”.*

Requer, nesses termos, “*o reconhecimento da insubsistência da Autuação Fiscal pelos fundamentos supra ventilados, acerca da não-incidência tributária nas operações de cessão de sobras de energia no mercado de curto prazo (MCP) da CCEE, da verificação de bis in idem pelas exigências em duplicidade da presente autuação fiscal, vez que já foram recolhidas por substituição tributária pelo gerador livre, violação da legalidade tributária, do art.110 do CTN e demais matérias acima abordadas”.*

Como se vê, apesar de seu longo arrazoado, **a Impugnante sustenta, em síntese, que não ocorre o fato gerador do ICMS na cessão de direitos sobre energia elétrica** no mercado de curto prazo e, **com relação às suas posições credoras, que tem direito à manutenção dos créditos** por ela apropriados, ainda que parte da energia contratada tenha sido liquidada no mercado de curto prazo da CCEE.

No entanto, **os argumentos da Impugnante são totalmente contrários às normas legais** que regem a matéria.

Nesse sentido, cabe lembrar, inicialmente, que a presente peça fiscal diz respeito às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE concernentes às operações da Impugnante no Ambiente de Comercialização Livre (ACL) e não ao Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits (MCS D) do Ambiente de Comercialização Regulado (ACR).

O MCS D é o processo de realocação, entre agentes de Distribuição participantes da CCEE, de sobras e déficits de energia contratados no ACR.

A Impugnante, sendo agente Consumidor Livre registrado na CCEE, não participa do MCS D e sim do MCP da CCEE.

Feita essa observação, mister se faz destacar que este E. Conselho já decidiu que as operações no Mercado de Curto Prazo da CCEE também são tributadas pelo ICMS, uma vez que a cessão de direitos ocorre concomitantemente com a transferência de titularidade da energia elétrica, podendo ser citado, a título de exemplo, o Acórdão nº 19.655/12/2ª, que **afastou a mesma arguição** de que essas operações não estariam sujeitas à incidência do ICMS, *verbis*:

Acórdão nº 19.655/12/2ª

RELATÓRIO:

“DA AUTUAÇÃO

VERSA O PRESENTE LANÇAMENTO ACERCA DAS SEGUINTE IMPUTAÇÕES FISCAIS RELATIVAS AO PERÍODO DE 1º DE JANEIRO DE 2005 A 31 DE DEZEMBRO DE 2008:

- DEIXAR DE EMITIR AS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA DE ENERGIA ELÉTRICA NAS OPERAÇÕES REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA –CCEE, CONFORME DEMONSTRATIVOS DE LIQUIDAÇÃO (ANEXO I – FLS. 11/12);

- DEIXAR DE ESTORNAR OS CRÉDITOS DE ICMS, NO MONTANTE DE R\$ 7.320.268,51, APROPRIADOS EM FUNÇÃO DA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, TENDO EM VISTA EFETUAR SAÍDAS DE ENERGIA ELÉTRICA NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE, SEM TRIBUTAÇÃO PELO ICMS (ANEXO II – FLS. 13/14). FOI FEITA A RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, COM O ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO ÀS SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS;

- DEIXAR DE EMITIR AS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA CORRESPONDENTES ÀS OPERAÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA

REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE, (ANEXO III – FL. 15);

- DEIXAR DE RECOLHER O ICMS DEVIDO NAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE.

[...]

DA IMPUGNAÇÃO

INCONFORMADA, A AUTUADA APRESENTA, TEMPESTIVAMENTE POR PROCURADOR REGULAMENTE CONSTITUÍDO, A IMPUGNAÇÃO DE FLS. 167/213, EM RESUMO, AOS SEGUINTE ARGUMENTOS:

[...]

- ALÉM DO ICMS JÁ SUPOSTO REFERENTE À PARCELA DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO CONSUMIDA SE REVELAR INDEVIDO, UMA VEZ QUE TAL TRIBUTO SÓ INCIDE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA EFETIVAMENTE UTILIZADA, MOSTRA-SE INDEVIDO, OUTROSSIM, O PAGAMENTO DA ALUDIDA EXAÇÃO, TAMBÉM PELO FATO DE QUE A **LIQUIDAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA NÃO CONSUMIDA SE TRADUZ EM CESSÃO DE DIREITO**, E NÃO VENDA, NÃO SENDO PASSÍVEL DA INCIDÊNCIA DO ICMS;

- POR ESTAR ENQUADRADA NA CONDIÇÃO DE CONSUMIDORA LIVRE, ESTÁ IMPOSSIBILITADA DE VENDER ENERGIA A TERCEIROS, CONFORME DISPÕE A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA E, ASSIM, A **PARTE DA ENERGIA NÃO UTILIZADA É LIQUIDADA, NO ÂMBITO DA CCEE, EM CARÁTER DE CESSÃO DE DIREITO**, SOBRE A QUAL NÃO INCIDE ICMS, DE MODO QUE NÃO SE TRATA DE VENDA;

[...]

DECISÃO:

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

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

QUE, PORTANTO, TODA ENERGIA ADQUIRIDA POR ELA NO ÂMBITO DA CCEE JÁ TERIA SIDO DEVIDAMENTE TRIBUTADA.

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

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

VALE LEMBRAR QUE, QUANDO NA CONDIÇÃO DE DEFICITÁRIA (POSIÇÃO DEVEDORA), O CONSUMIDOR LIVRE PAGA À CCEE PELA ENERGIA DISPONIBILIZADA POR OUTROS AGENTES E POR ELE CONSUMIDA, VALORES QUE A CCEE CONTABILIZA E REPASSA A QUEM TINHA SOBRES. QUANDO NA CONDIÇÃO DE SUPERAVITÁRIA (POSIÇÃO CREDORA), ELE RECEBE DA CCEE PELA ENERGIA QUE FOI DISPONIBILIZADA POR ELE, PARA CONSUMO DE OUTROS AGENTES.

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

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

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

O ICMS, INCIDENTE SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, É UM IMPOSTO QUE TEM COMO FIM A TRIBUTAÇÃO DA CIRCULAÇÃO DE COISAS OU BENS MÓVEIS, CARACTERIZADOS COMO “MERCADORIA”, SENDO A CIRCULAÇÃO UMA OPERAÇÃO JURÍDICA DE TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE, E MERCADORIA OBJETO DE VALOR ECONÔMICO SUSCETÍVEL DA PRÁTICA DE MERCANCIA.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Acórdão nº 16.981/06/2ª, embora seja anterior à legislação atualmente vigente (fatos ocorridos à época do MAE e do denominado “apagão”), também defende o mesmo entendimento de que a cessão de direitos ocorre concomitantemente com a transferência de titularidade da energia elétrica, que se encontra no campo de incidência do ICMS, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 16.981/06/2ª

“A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE ACUSAÇÃO DE VENDAS DE ENERGIA ELÉTRICA, SOB FORMA DE TRANSFERÊNCIA DE EXCEDENTE DE REDUÇÃO DE METAS, NO EXERCÍCIO DE 2001, SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE SAÍDA E SEM PAGAMENTO DO ICMS INCIDENTE, ALICERÇADA NA EXISTÊNCIA DE "DOCUMENTOS PARA TRANSAÇÃO BILATERAL ENTRE EMPRESAS DO GRUPO A" (FLS. 24/60, 65/165, 168/215 E 217/229).

[...]

VALE ACRESCENTAR QUE MESMO VENDENDO ENERGIA ELÉTRICA PARA CONSUMIDORES NOUTROS ESTADOS, O QUE SE DÁ COM NÃO-INCIDÊNCIA, DEIXOU DE ESTORNAR O ICMS CREDITADO PELA AQUISIÇÃO.

QUER A AUTUADA QUE O OBJETO DA VENDA/TRANSFERÊNCIA NÃO TENHA SIDO ENERGIA ELÉTRICA, MAS O DIREITO DE CONSUMI-LA. O DIREITO AO CONSUMO, VEZ QUE A META ERA ESPECÍFICA PARA CADA CONSUMIDOR, OBVIAMENTE NÃO SE CONFUNDE COM A "COISA MÓVEL" A SER CONSUMIDA, A ENERGIA ELÉTRICA. O DIREITO SE ADQUIRE COM A FIXAÇÃO DA META. SE PARCELA QUANTIFICADA DE ENERGIA QUE PODERIA SER CONSUMIDA NÃO O FORA, TEM O DETENTOR (DESSE DIREITO DE CONSUMI-LA) A FACULDADE DE TRANSFERI-LO (DIREITO) A TERCEIRO. **AO FAZÊ-LO, ENTRETANTO, O CEDENTE (DO DIREITO AO CONSUMO), CONCOMITANTEMENTE, VENDE A QUANTIDADE DE KWH RESIDUAL (QUE PODERIA TER CONSUMIDO E NÃO O FIZERA) A OUTREM.** PODER-SE-IA PENSAR A EXISTÊNCIA DE DOIS DIREITOS: (1) O DIREITO VIRTUAL DE CONSUMIR "X" KWH DE ENERGIA (META ESTABELECIDADA), ADQUIRIDO EM VIRTUDE DA MÉDIA TRIMESTRAL DE CONSUMO AJUSTADA À REDUÇÃO IMPOSTA PELO GOVERNO (GERALMENTE A 80%) E (2) O DIREITO REAL DE CONSUMO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DA MESMA QUANTIDADE, CUJA PARCELA NÃO CONSUMIDA PODERIA SER ALIENADA. AQUI, SIM, **OCORRENDO A VENDA (ALIENAÇÃO) DA QUANTIDADE NÃO CONSUMIDA, TEM-SE CARACTERIZADA A OPERAÇÃO MERCANTIL SUJEITA AO ICMS.** ISSO FOI O QUE OCORREU, TANTO QUE OS CONTRATOS DE TRANSAÇÃO BILATERAL DETERMINAVAM ÀS ADQUIRENTES QUE CREDITASSEM PARA A CEMIG O VALOR DA COMPRA PARA QUITAÇÃO DE DÉBITOS DA RIMA (AUTUADA) E NÃO PRÓPRIOS. OPERACIONALMENTE, COM A VENDA DA PARCELA NÃO CONSUMIDA (ALIENAÇÃO DO DIREITO REAL), TRANSFERIA-SE SIMULTANEAMENTE O DIREITO VIRTUAL ...”

Embora seja um exemplo extremo, admitindo-se, apenas por hipótese, que determinado contribuinte não firmasse qualquer contrato bilateral para aquisição de energia elétrica, valendo-se, única e exclusivamente, do Mercado de Curto Prazo para suprir o seu déficit de energia (déficit integral, no exemplo em apreço), a tese defendida quanto à não incidência do ICMS nas operações no âmbito da CCEE equivaleria a uma aquisição de energia elétrica sem recolhimento de nenhum valor do tributo para o Estado onde ocorresse o consumo da energia (Minas Gerais, no presente caso).

De forma similar, se o contribuinte tem contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica, mas a quantidade de energia elétrica previamente adquirida é insuficiente para cobrir o seu consumo, sobre o seu déficit, liquidado pela CCEE, incluídas as demais parcelas remuneratórias de energia (encargos do sistema, por exemplo), deve incidir o ICMS, por se tratar de uma aquisição adicional de energia.

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

Deve ser rejeitada, portanto, a tese da Impugnante quanto à não incidência do ICMS sobre as operações de aquisições de energia elétrica (déficits de energia) no Mercado de Curto Prazo da CCEE.

Ressalte-se, porém, que, em sintonia com o princípio da não cumulatividade do ICMS, o imposto ora exigido, relativo às posições devedoras da Impugnante (aquisições de energia) poderá ser por ela apropriado, na mesma proporção de sua utilização no processo de industrialização, nos termos do art. 33, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96.

LC nº 87/96

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

[...]

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

[...]

b) quando consumida no processo de industrialização.

Quanto à obrigatoriedade do estorno de créditos relativos à energia comercializada no âmbito da CCCE (posição credora do agente – venda de energia, por equiparação), cabe esclarecer, inicialmente, que 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 do ICMS.

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

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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; (G.N.)

Por sua vez, ao tratar da tributação da energia elétrica, a Lei nº 6.763/75 assim disciplinou a matéria:

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; (Grifou-se)

A legislação mineira, acompanhando a regra constitucional, determina o estorno do crédito de ICMS decorrente da entrada de mercadoria que for objeto de saída subsequente alcançada pela isenção ou pela não incidência, a teor da regra contida no art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 71, inciso I e 73 do RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

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

[...]

§ 2º. O valor escriturado para o abatimento sob a forma de crédito será sempre estornado quando o aproveitamento permitido na data da aquisição ou do recebimento de mercadoria ou bem, ou da utilização de serviço, tornar-se total ou parcialmente indevido por força de modificação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

das circunstâncias ou das condições anteriores.
(G.N.)

RICMS/02

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

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

[...]

§ 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.

RICMS/02

Efeitos de 15/12/02 a 08/07/21

Art. 73. Para efeitos de estorno, será emitida nota fiscal com destaque do imposto e com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante do mesmo, devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas.

Além desses dispositivos, o art. 53-F do RICMS/02, assim como a Resolução nº 4.956/16, já reproduzidos anteriormente, estabelecem expressamente o estorno dos créditos em casos da espécie (assim como a imperiosidade do recolhimento do ICMS, com relação às aquisições de energia no MCP da CCEE – déficits de energia - posições devedoras na CCEE).

Reitere-se que, com a entrada em vigor da Resolução nº 4.956/16, o estorno de créditos passou a se restringir aos casos em que o perfil do agente apresentar posição financeira credora E o seu Balanço Energético apresentar valor positivo (em MW – critério físico), isto é, somente quando houver efetiva disponibilização de energia elétrica para o mercado, conforme art. 3º, caput e inciso I da mencionada resolução.

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

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

Vê-se, pois, que há um amplo arcabouço legal que ampara o feito fiscal, transitando desde a CF/88 até as normas regulamentares internas do Estado de Minas Gerais a autorizar, não só o estorno de créditos, no caso de saídas de energia elétrica (posição credora na CCEE), como também a exigência do ICMS devido a Minas Gerais, para os casos em que houver a entrada de energia elétrica (posição devedora na CCEE).

Além disso, o estorno justifica-se também pelo fato de que, no caso de consumidor livre, como é o caso dos autos, as sobras de energia representam quantidades de energia elétrica que não ingressaram efetivamente no estabelecimento, **não** gerando, por consequência, direito a créditos de ICMS, uma vez que sequer foi consumida, exatamente por não ter ingressado no estabelecimento autuado.

A título de complementação, seguem excertos da manifestação fiscal, ratificados pela Assessoria do CC/MG, que refutam com muita propriedade os argumentos da Impugnante, *verbis*:

“... Não incidência tributária do ICMS na liquidação financeira das diferenças pela CCEE

[...]

Ao citar o REsp n.º 960.476, a Impugnante corrobora o entendimento de que as operações de liquidação no MCP da CCEE devem ser tributadas. Abaixo segue trecho da ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA DE POTÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE TARIFA CALCULADA COM BASE EM DEMANDA CONTRATADA E NÃO UTILIZADA. INCIDÊNCIA SOBRE TARIFA CALCULADA COM BASE NA DEMANDA DE POTÊNCIA ELÉTRICA EFETIVAMENTE UTILIZADA.

1. A jurisprudência assentada pelo STJ, a partir do julgamento do REsp 222.810/MG (1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 15.05.2000), é no sentido de que "o ICMS não é imposto incidente sobre tráfico jurídico, não sendo cobrado, por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos", razão pela qual, no que se refere à contratação de demanda de potência elétrica, "a só formalização desse tipo de contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza circulação de mercadoria". **Afirma-se, assim, que "o ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida,**

isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa".'

(GRIFOU-SE)

A decisão prolatada pelo STJ deixa claro que o ICMS deve incidir sobre o valor de energia elétrica efetivamente consumida, aquela que entrou no estabelecimento da empresa.

Pois bem. Considerando um caso hipotético em que um consumidor livre registre na CCEE a aquisição de 1.000 MWh (operação tributada) com determinado fornecedor de energia elétrica (contrato bilateral) em determinado mês e que o seu consumo naquele mesmo mês seja de 1.200 MWh. Neste caso, naquele mês, sua posição na CCEE seria devedora em um montante de 200 MWh, já que faltou adquirir essa quantidade de energia para atender seu consumo.

Obviamente, a despeito de sua contratação ter sido inferior ao seu real consumo no mês analisado, a carga do consumidor livre não deixou de ser atendida, pois a operação do SIN proporciona o incremento de fornecimento de energia elétrica à medida que sua demanda por esse insumo cresce. De forma simplificada, isso é possível porque o Operador Nacional do Sistema (ONS) faz a operação em tempo real do sistema elétrico acionando usinas geradoras para aumentarem a produção de energia (como é a necessidade no presente exemplo) ou para reduzirem a produção em caso de queda no consumo geral do sistema elétrico, de forma a atender a demanda do sistema por energia elétrica em tempo real (respeitadas as restrições elétricas do SIN).

Se assim não o fosse (fornecimento ininterrupto de energia elétrica), sua produção seria interrompida e o consumidor seria obrigado a realizar uma contratação adicional no montante de 200 MWh (nova operação de aquisição de energia elétrica) antes de restabelecer sua atividade. Neste caso contrataria esse adicional que, de acordo com a legislação vigente, seria tributada e totalizaria, junto com os primeiros 1.000 MWh já contratados previamente, a energia elétrica total efetivamente consumida pelo consumidor livre (1.200 MWh).

A situação hipotética previamente descrita é exatamente um exemplo do que ocorre quando um agente apresenta posição devedora na CCEE. Uma contratação de energia inferior ao consumo verificado ensejará um complemento de energia – que será valorado ao PLD e liquidado no MCP da CCEE – a fim

de atender a demanda real. Da mesma forma que a contratação adicional de 200 MWh (caso hipotético) é tributada, o complemento de energia decorrente da operação de liquidação na CCEE quando em posição devedora também deve ser. Afinal, toda a energia efetivamente consumida pelo estabelecimento da empresa foi de 1200 MWh (1000 MWh mais complemento de 200 MWh).

Nesse ponto vale destacar que o modelo atual do setor elétrico (implantado a partir de 2004) trouxe mais segurança ao fornecimento, minimizando os riscos de racionamento de energia como o ocorrido em 2001 em que os consumidores tinham um limite máximo de consumo estabelecido. Portanto, o mercado livre de energia, com o mecanismo de liquidação das diferenças administrado pela CCEE, agrega segurança ao fornecimento ininterrupto de energia.

Em comparação com o mercado regulado de energia – onde o consumo exato de energia elétrica é medido e faturado pela distribuidora – o mercado livre (por intermédio da CCEE) propicia a comercialização de energia (venda em posição credora ou compra em posição devedora) valoradas pelo PLD.

Dessa forma, a comercialização do insumo energia elétrica no mercado livre permite que as empresas tomem decisões comerciais mais favoráveis aos seus negócios, em virtude de as expectativas de preço (PLD) desse insumo serem maiores ou menores a curto e médio prazos. As empresas industriais sempre devem levar em consideração as expectativas das variáveis de mercado (câmbio, inflação, demanda, preços de insumos, etc) para a otimização e redução de custos de seu processo produtivo. Nesse sentido, o Mercado Livre de Energia Elétrica possibilitou aos grandes consumidores de energia a comercialização (compra e venda) a preços mais competitivos, permitindo ainda a opção por comercializar sobras de energia no MCP da CCEE quando as condições de preço (PLD) forem mais favoráveis.

A CCEE em seu sítio institucional na internet (<https://www.ccee.org.br/web/guest/dados-e-analises/dados-pld>) disponibiliza relatórios periódicos com informações aos agentes do mercado de energia elétrica. O Encontro PLD é uma apresentação quinzenal que traz uma análise dos vários fatores que influenciam na formação do Preço de Liquidação das Diferenças e, além disso, esse material mostra a projeção do PLD para os próximos 15 meses. Essas informações servem de norte para as decisões

comerciais tomadas pelas empresas a curto e médio prazos.

Portanto, a liquidação de energia elétrica no MCP da CCEE cumpre exatamente a função de permitir que consumidores livres adquiram sua energia no mercado livre (por meio de contratos bilaterais) a preços competitivos e que, posteriormente, eventuais diferenças entre o contratado e o efetivamente consumido possa ser liquidado pelos agentes que participam do mercado.

Se o entendimento defendido pela Impugnante de que as operações no MCP da CCEE não correspondem a operações de circulação de energia elétrica passíveis de tributação pelo ICMS prevalecesse, os entes federados estaduais seriam lesados. Bastaria que os consumidores livres subdimensionassem suas reais demandas de forma a adquirir quantidades menores de energia por meio de contratos bilaterais (com tributação proporcionalmente inferior) e, posteriormente, adquirissem a energia adicional necessária no MCP da CCEE sem tributação. Dessa forma, a tributação sobre energia elétrica se mostraria ineficaz.

Do ponto de vista do funcionamento do sistema elétrico, o hipotético subdimensionamento das demandas mencionado no parágrafo anterior impactaria negativamente a operação do sistema. A falta de previsibilidade da demanda real (que seria subdimensionada) impediria alcançar o custo ótimo de operação do SIN (mínimo custo de operação), pois a informação sobre a carga prevista em cada ponto da rede estaria incorreta. Dessa forma, os modelos matemáticos utilizados para a programação da operação ótima sinalizariam o despacho de usinas geradoras não condizentes com a real demanda. Isso implicaria em custos mais elevados de operação, inclusive com elevado risco para a estabilidade do sistema (o descasamento entre a real demanda e a geração programada provocaria, por exemplo, uma grande variação na frequência elétrica da rede).

Portanto, as operações de compra (posição devedora) no MCP da CCEE não se confundem com as operações resultantes dos contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica. Aquelas correspondem a novas operações de aquisição de energia elétrica (complemento da energia insuficiente originalmente contratada) e, conseqüentemente, são tributadas. Não há que se falar em cobrança em duplicidade, pois são operações distintas.

Em outra tentativa de refutar as exigências contidas no presente lançamento fiscal, a Impugnante afirma que o art. 53-F, do anexo IX, do Decreto Estadual nº 43.080/02 (RICMS/MG) viola o princípio da legalidade tributária, mas isso não procede. As exigências previstas no citado artigo decorrem diretamente dos dispositivos da CF/88, da Lei Complementar Federal nº 87/96 (Lei Kandir) e da Lei Estadual nº 6.763/75 que tratam da tributação sobre a circulação de energia elétrica destinada ao consumo.

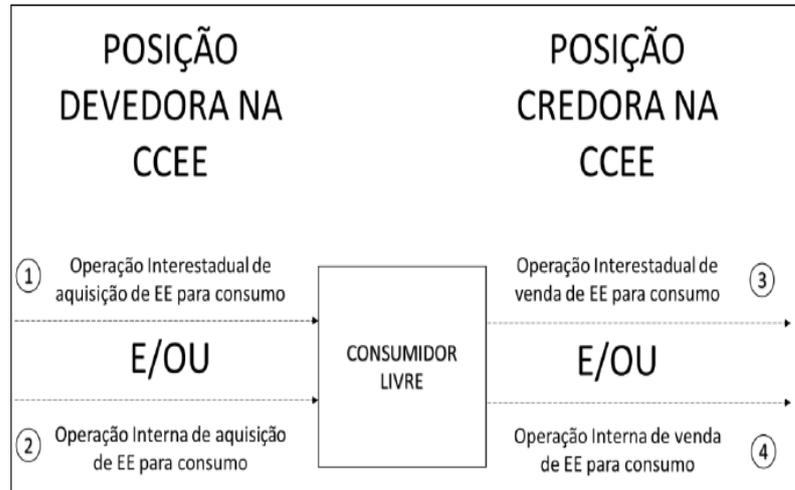
As operações no MCP da CCEE são liquidadas de forma multilateral, ou seja, não há identificação da contraparte na operação. Um agente com posição devedora adquire energia elétrica no MCP da CCEE de todos os demais agentes que obtiveram posição credora. Complementarmente, um agente com posição credora fornece energia elétrica no MCP da CCEE para todos os demais agentes que obtiveram posição devedora. Isso ocorre de forma que toda a energia elétrica disponibilizada pelos agentes com posição credora é completamente adquirida pelos agentes com posição devedora no MCP da CCEE. Portanto esse processo de liquidação na CCEE permite a perfeita equalização entre sobras e déficits decorrentes da comercialização no mercado livre de energia elétrica.

Em tais operações, conseqüentemente, não é possível identificar se a entrada (posição devedora) ou a saída (posição credora) foi proveniente de uma operação interna ou de uma operação interestadual, ou até mesmo de uma combinação destas operações.

O que será demonstrado a partir de então é que as regras estabelecidas no convênio ICMS nº 15/2007 para as operações com energia elétrica no MCP da CCEE estão em perfeita consonância com os dispositivos legais, que definem a tributação nas operações com energia elétrica destinadas ao consumo, presentes nas leis nº 87/96 (Lei Kandir) e nº 6.763/75 (Consolidação da Legislação Tributária de MG).

A figura abaixo mostra que uma posição devedora no MCP da CCEE de um consumidor livre pode corresponder a uma operação de aquisição interna, a uma operação de aquisição interestadual de energia elétrica ou a uma combinação das duas e que uma posição credora no MCP da CCEE de um consumidor livre, de forma análoga, pode corresponder a uma operação de venda interna, a uma operação de venda interestadual de energia elétrica ou a uma combinação das duas. Isso decorre diretamente do mecanismo de

liquidação na CCEE que ocorre de forma multilateral, não sendo possível determinar se a entrada, quando em posição devedora, é interna ou interestadual e se a saída, quando em posição credora, refere-se a uma operação interna ou interna ou interestadual.



Posição Devedora no MCP da CCEE

A operação 1 (interestadual) identificada na figura é tributada conforme previsto em lei.

Lei Estadual nº 6.763/75

“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;”

Lei Complementar Federal nº 87/96

“Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente."

(GRIFOU-SE)

A operação 2 (interna) identificada na figura também é tributada de acordo com os seguintes dispositivos legais:

[...]

Por seu turno, o convênio ICMS no 15/2007 estabelece:

"Cláusula primeira Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na 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 Déficit - 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 MCSD;

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

§ 1º Em caso de contrato globalizado por submercado, o agente de que trata o inciso I deverá emitir as notas fiscais referidas na alínea "a" do mesmo inciso, de acordo com a respectiva distribuição de cargas, ainda que não identificada no contrato, prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento, devendo ser considerada qualquer redistribuição promovida pelo adquirente, entre estabelecimentos de sua titularidade.

§ 2º O adquirente da energia elétrica objeto dos contratos bilaterais de que trata o inciso I deve informar ao respectivo agente fornecedor a sua real distribuição de cargas por estabelecimento, bem como suas alterações.

Cláusula segunda Na hipótese do inciso II da cláusula primeira:

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

II - o contribuinte, exceto o consumidor livre e o autoprodutor, quando estiverem enquadrados na hipótese da alínea "b", deverá emitir a nota fiscal sem destaque de ICMS;

(...)

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;

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

d) destacar o ICMS;

II - efetuar o pagamento do imposto, com base na nota fiscal emitida nos termos do inciso I, por guia de recolhimentos estaduais, no prazo previsto na legislação da respectiva unidade federada.

Parágrafo único. O crédito do imposto, na forma e no montante admitidos, somente poderá ser efetuado no mês em que o imposto tiver sido recolhido."

(GRIFOU-SE)

Percebe-se que as obrigações tributárias de destaque e recolhimento do ICMS em operação destinada ao consumo de energia elétrica (caso da posição devedora no MCP da CCEE), previstas nas supracitadas cláusulas primeira, segunda e terceira do convênio ICMS no 15/2007, são corroboradas pela incidência do imposto em operações de entrada dessa mercadoria, independentemente de se considerar que tais operações são internas ou interestaduais, previstas na Lei Estadual no 6.763/75 e na Lei Complementar Federal no 87/96.

Portanto, as obrigações tributárias concernentes às operações do Agente consumidor livre no MCP da CCEE (previstas no convênio ICMS no 15/2007), quando em posição devedora (aquisição de energia elétrica), correspondem exatamente às obrigações tributárias sobre as operações de aquisição de energia elétrica para consumo previstas em lei, independentemente do tipo de operação ser interna ou interestadual.

Posição Credora no MCP da CCEE

A operação 3 (interestadual) identificada na figura é imune conforme previsto na CF/88.

[...]

Em decorrência da não incidência sobre as operações interestaduais com energia elétrica e devido ao fato do ICMS ser um imposto não-cumulativo deverá ocorrer a anulação do crédito relativo às operações anteriores, conforme determina a CF/88.

A previsão de estorno também está estabelecida em lei conforme abaixo:

[...]

Nesse ponto cabe uma consideração. Como reza a CF/88, o ICMS é um imposto não-cumulativo. Ao final de determinado período de apuração o contribuinte deve compensar os débitos de ICMS decorrentes de suas operações de saída com os eventuais créditos de ICMS decorrentes de suas operações na entrada a fim de apurar seu saldo de ICMS a recolher. Caso o saldo do período de apuração seja devedor, a operação 3 implicaria em aumento do saldo devedor do período (redução dos créditos a serem compensados com os débitos). Caso o saldo do período de apuração seja credor, a operação 3 implicaria em redução do saldo credor ou até mesmo em transformação do saldo do período em devedor.

A operação 4 (interna) identificada na figura acima é uma operação tributada, prevista em lei, nos mesmos moldes da operação 2, citada anteriormente.

Caso o saldo do período de apuração seja devedor, a operação 4 implicaria em aumento do saldo devedor (aumento dos débitos a serem compensados com os créditos). Caso o saldo do período de apuração seja credor, a operação 4 implicaria em redução do saldo credor ou até mesmo em transformação do saldo do período em devedor.

Logo os efeitos tributários da operação 4 são os mesmos daqueles verificados em decorrência da operação 3.

O art. 53-F, inciso I c/c seu § 2º, inciso I do anexo IX do RICMS/MG, por sua vez, estabelece:

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

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

(...)

§ 2º - Relativamente às diferenças apuradas, o agente emitirá a nota fiscal até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da nota

de liquidação financeira, na entrada ou na saída, conforme o caso, que deverá conter:

I - o destaque do ICMS, quando for emitida por consumidor livre ou por autoprodutor enquadrado na hipótese prevista no inciso II do caput deste artigo, **vedado o destaque do imposto nos demais casos;**"

(GRIFOU-SE)

Portanto, quando tratar-se de operação de saída de energia elétrica no MCP da CCEE, deverá ser emitida nota fiscal sem destaque do imposto. Essa operação é equiparada a uma operação interestadual com energia elétrica e, portanto, produz os mesmos efeitos da operação 3 analisada acima, cabendo o estorno proporcional de créditos de ICMS nas operações anteriores (entrada de energia elétrica).

É possível notar que a obrigação tributária de não retenção do ICMS em decorrência de operação de saída destinada ao consumo de energia elétrica (caso da posição credora no MCP da CCEE), prevista no art. 53-F supracitado, está em sintonia com a não incidência do imposto em operações interestaduais de saída dessa mercadoria, com o consequente estorno de créditos de ICMS (que equivale, na apuração, a um aumento de saldo devedor ou a uma redução de saldo credor) e com a incidência de ICMS em operações internas (também equivalente, na apuração, a um aumento de saldo devedor ou a uma redução de saldo credor), previstas na Lei Estadual nº 6.763/75 e na Lei Complementar Federal nº 87/96.

Desta forma, as obrigações tributárias concernentes às operações do agente consumidor livre no MCP da CCEE (previstas nos art. 53-F do anexo IX do RICMS/MG), quando em posição credora (venda de energia elétrica), possuem o mesmo efeito tributário observado nas obrigações sobre as operações de venda de energia elétrica para consumo previstas no ordenamento jurídico, independentemente do tipo de operação ser interna ou interestadual.

Logo, resta comprovado que as exigências previstas no Decreto Estadual nº 43.080/02 (RICMS/MG) não inovam ou extrapolam os limites da lei, apenas regulamentam situações em que as obrigações tributárias já têm previsão constitucional e infralegal, conforme o disposto na Lei Estadual nº 6.763/75 e na Lei Complementar Federal nº 87/96.

Ademais, ficou claro que a impossibilidade de se identificar o tipo de operação que é realizada no MCP da CCEE (interna, interestadual ou uma combinação

das duas) não possui relevância para determinação das obrigações tributárias de responsabilidade do sujeito passivo que pratica tais operações.

Em relação à manutenção dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica, que a Impugnante assevera que tem direito, a CF/88 é clara quanto a não cumulatividade do ICMS e a obrigatoriedade de anulação dos créditos relativos a operações anteriores quando não houver incidência do ICMS, salvo determinação em contrário da legislação. No caso em tela não há previsão na legislação de manutenção dos créditos, de modo que a saída subsequente de energia elétrica no MCP da CCEE sem o destaque do imposto (não incidência) requer o estorno do que foi creditado na entrada.

A Impugnante considera ainda que o fato das liquidações no MCP da CCEE ocorrerem de forma multilateral elidiria o intuito comercial de vender mercadoria com habitualidade.

Entretanto, o art. 14, § 2º da Lei nº 6.763/75 é claro ao mostrar que estes requisitos não se aplicam à hipótese em tela.

"Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 2º Os requisitos de habitualidade ou de volume que caracterize intuito comercial não se aplicam às hipóteses previstas nos itens 3 a 5 e 9 do § 1º do art. 5º."

Por sua vez o item 4 do § 1º do art. 5º estabelece:

"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;"

Portanto, a Impugnante é contribuinte do imposto ao praticar as operações de comercialização de energia elétrica no MCP da CCEE, independente de habitualidade ou intuito comercial." (Grifos do Fisco)

Da Arguição de “Imunidade Tributária das Operações de Cessão de Sobras de Energia no Mercado SPOT – Art. 155, § 2º, X, b, da CF/88 – Subsídio de Prova Técnica”

Seguindo a mesma linha do tópico anterior, a Impugnante reitera que “os contratos bilaterais de energia elétrica, celebrados pela Impugnante, são com a CSN Energia S.A., cujas fontes geradoras de energia elétrica estão localizadas em outras unidades federadas, o que classifica as suas operações de entrada de energia elétrica, como operações interestaduais”.

Salienta que, “considerando que o estabelecimento da Impugnante é industrial, tendo por objeto social a extração de minério e o seu beneficiamento, fica claro que grande parte da energia elétrica adquirida, é empregada em seu processo produtivo, de modo que a enquadre na imunidade constitucional do art.155, §2º, X, b, da CF/88”.

Destaca que, “na fl. 188 de 209 do laudo técnico pericial de consumo de energia elétrica no estabelecimento da Impugnante, em anexo, a conclusão técnica indica que 96,64% da energia elétrica adquirida é empregada em seu processo produtivo, sendo que o restante é destinado a prédios administrativos e demais instalações e equipamentos alheios à atividade principal de seu estabelecimento”.

Cita e transcreve o Acórdão nº 21.295/16/2ª que excluiu as exigências relativas à falta de recolhimento do ICMS pelas entradas desacobertadas de energia elétrica relativas ao MCP da CCEE.

Ressalta que, “malgrado o Estado de Minas Gerais adote interpretação mais restritiva, acerca da expressão ‘quando destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto’, conforme a definição dada no parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa SLT nº 01/03, é certo que uma simples norma regulamentar infraconstitucional não tem o condão de restringir ou diminuir o alcance de uma imunidade tributária constitucional, vez que, diferente da isenção, a imunidade se submete a uma interpretação jurídica teleológica e ampla”.

Acrescenta que, “no conflito aparente de normas, acaso se invoque o art. 182 da Lei n. 6.763/75, é preferível se deixar de aplicar um ato normativo infralegal a se deixar de aplicar uma norma jurídica constitucional, que deveria ser o fundamento de validade dela e, não, o contrário! Calha salientar ainda que a norma infralegal apontada é meramente interpretativa e interna corporis, isto é, vinculativa apenas para a Fiscalização”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Requer, nesses termos, de forma subsidiária, “a exclusão da acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS pela entrada desacobertada de documentação fiscal, quando esteja na posição devedora no MCP da CCEE, visto que as operações interestaduais de aquisição de energia elétrica pelo estabelecimento destinatário situado neste Estado, quando promova a industrialização da energia elétrica estão fora do campo de incidência tributária do ICMS, ex vi do **art.155, §2º, X, b, da CF/88**”, caso este E. Conselho não reconheça a não-incidência tributária de ICMS nas operações com as cessões de sobras energéticas no MCP.

Porém, **o pleito da Impugnante deve ser rejeitado**, uma vez que contrário à legislação vigente.

Nessa linha, há que se destacar, inicialmente, que **o Acórdão nº 21.295/16/2ª**, mencionada pela Impugnante, **foi reformado pelo Acórdão nº 4.766/17/CE**, o qual restabeleceu as exigências fiscais relativas às entradas de energia provenientes do MCP da CCEE, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 4.766/17/CE

(REFORMA DO ACÓRDÃO Nº 21.295/16/2ª)

PTA/AI: 01.000422324-39

RECURSO DE REVISÃO: 40.060142797-67, 40.060142623-41

RECORRENTE: 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

INTERCEMENT BRASIL S.A.

IE: 304014206.26-52

RECORRIDA: INTERCEMENT BRASIL S.A., FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

EMENTA (PARCIAL):

“... ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA - FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA – MERCADO DE CURTO PRAZO - CCEE. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS SOBRE ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA PROVENIENTE DO MERCADO DE CURTO PRAZO, QUANDO EM POSIÇÃO DEVEDORA NA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (CCEE), CONTRARIANDO AS EXIGÊNCIAS DO ART. 53-F, § 2º, INCISO I DO ANEXO IX DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO DO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. **REFORMADA A DECISÃO ANTERIOR.**

[...]

RECURSO DE REVISÃO 40.060142623-41 CONHECIDO E NÃO PROVIDO À UNANIMIDADE. RECURSO DE REVISÃO 40.060142797-67 CONHECIDO À UNANIMIDADE E PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.” (GRIFOU-SE)

RELATÓRIO:

“A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A CONSTATAÇÃO, NO PERÍODO DE 01/01/11 A 31/12/12, DAS SEGUINTE IRREGULARIDADES E EXIGÊNCIAS:

[...]

- UTILIZAÇÃO INDEVIDA DOS CRÉDITOS DE ICMS REFERENTES À ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA QUE FOI POSTERIORMENTE COMERCIALIZADA NO MCP, QUANDO O ESTABELECIMENTO SE ENCONTRAVA EM POSIÇÃO CREDORA NA CCEE. A SAÍDA POSTERIOR DA ENERGIA ELÉTRICA NÃO ESTÁ SUJEITA À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, CONFORME PREVISÃO DO ART. 53-F, § 2º, INCISO I, DA PARTE 1 DO ANEXO IX DO RICMS/02, RAZÃO PELA QUAL O CRÉDITO REFERENTE À ENTRADA DEVE SER ESTORNADO, NOS TERMOS DO ART. 71, INCISO I DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XIII, ALÍNEA “B” DA LEI Nº 6.763/75;

- FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE SAÍDA, NO PERÍODO DE NOVEMBRO DE 2012, PELA VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA DECORRENTE DE POSIÇÃO CREDORA NO MCP DA CCEE. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, COM LIMITADOR DO § 2º, DA LEI Nº 6.763/75, MAJORADA EM 100% (CEM POR CENTO), EM RAZÃO DE DUPLA REINCIDÊNCIA, NOS TERMOS DO ART. 53, § § 6º E 7º DO MESMO DIPLOMA LEGAL;

- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NA ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA DECORRENTE DA VERIFICAÇÃO DE POSIÇÃO DEVEDORA NO MCP DA CCEE. EXIGÊNCIA DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO DO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75;

- FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA, NOS PERÍODOS DE JANEIRO DE 2011 A OUTUBRO DE 2012, E DEZEMBRO DE 2012, PELAS AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA DECORRENTES DE POSIÇÃO DEVEDORA NO MCP DA CCEE. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XXVIII DA LEI Nº 6.763/75.

A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, EM DECISÃO CONSUBSTANCIADA NO ACÓRDÃO Nº 21.295/16/2ª, PELO VOTO DE QUALIDADE, JULGOU PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO PARA EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS ANTERIORES A 31/03/11 RELATIVAS AO ITEM 1 DO AUTO DE INFRAÇÃO, POR DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NOS TERMOS DO ART. 150, § 4º DO CTN E, AINDA, PARA **EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS REFERENTES AO ITEM 3 DO AUTO DE INFRAÇÃO**. VENCIDOS, EM PARTE, OS CONSELHEIROS MARIA DE LOURDES MEDEIROS (RELATORA) E MARCO TÚLIO DA SILVA, QUE O JULGAVAM PROCEDENTE. DESIGNADO RELATOR O CONSELHEIRO MARCELO NOGUEIRA DE MORAIS (REVISOR). CONFORME ART. 163, § 2º DO RPTA, ESTA DECISÃO ESTARÁ SUJEITA A RECURSO DE REVISÃO, INTERPOSTO DE OFÍCIO PELA CÂMARA, RESSALVADO O

DISPOSTO NO § 4º DO MESMO ARTIGO. PELA IMPUGNANTE, ASSISTIU AO JULGAMENTO O DR. GUSTAVO LANNA MURICI ...” (GRIFOU-SE)

DECISÃO:

“... ALEGA A RECORRENTE/AUTUADA QUE É EQUIVOCADO O ENTENDIMENTO DE QUE DEVERIA RECOLHER ICMS EM RELAÇÃO ÀS AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA REALIZADAS NO MCP DA CCEE, BEM COMO DE QUE TENHA QUE EMITIR NOTAS FISCAIS DE ENTRADA EM RELAÇÃO A TAIS OPERAÇÕES, UMA VEZ QUE SÃO EQUIPARADAS A OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, AS QUAIS NÃO SOFREM INCIDÊNCIA DO ICMS.

A FISCALIZAÇÃO, EM FASE DE MANIFESTAÇÃO FISCAL, REBATE TAL ARGUMENTO E AFIRMA QUE HÁ INCIDÊNCIA DE ICMS NAS OPERAÇÕES DE ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA, NA MEDIDA EM QUE A IMUNIDADE INTERESTADUAL PREVISTA NA CF/88 NÃO É BENEFÍCIO PARA O CONTRIBUINTE, MAS SIM, PARA O ESTADO DE DESTINO, AO QUAL CABERÁ A TOTALIDADE DO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA.

A INCIDÊNCIA DE ICMS NA ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA NO ESTADO DE DESTINO ESTÁ EXPRESSAMENTE PREVISTA NO ART. 2º, § 1º, INCISO III DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. EXAMINE-SE:

[...]

DESDE O JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 198.088, O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS VEICULADA NO ART. 155, § 2º, INCISO X, ALÍNEA “B” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL É BENEFÍCIO FISCAL QUE NÃO FOI INSTITUÍDO EM PROL DO CONTRIBUINTE, SEJA ELE CONSUMIDOR OU NÃO, MAS SIM, DO ESTADO DE DESTINO DAS MERCADORIAS, AO QUAL CABERÁ A TOTALIDADE DO ICMS SOBRE ELAS INCIDENTE, DESDE A REMESSA ATÉ O CONSUMO, PROMOVEDO MAIOR IGUALDADE ARRECADATÓRIA ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS.

A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, EM SEUS ARTS. 3º, 20 E 21, APRESENTA DISPOSIÇÕES SEMELHANTES NO QUE SE REFERE À NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA E, TAMBÉM, NO QUE TANGE À VEDAÇÃO AO CRÉDITO DE ICMS PARA AS MERCADORIAS OBJETO DE SAÍDAS POSTERIORES NÃO TRIBUTADAS. CONFIRA-SE:

[...]

VÊ-SE QUE HÁ UM ARCABOUÇO LEGAL, QUE ABRANGE, DESDE A CF/88 ATÉ AS NORMAS REGULAMENTARES INTERNAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, A EXIGIR O ICMS NAS ENTRADAS DE ENERGIA ELÉTRICA, O ESTORNO DE ICMS NA HIPÓTESE DAS SAÍDAS ALCANÇADAS PELA NÃO INCIDÊNCIA E, TAMBÉM, A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E SAÍDA EM FUNÇÃO DA POSIÇÃO DO AGENTE NA CCEE.

PORTANTO, **AO CONTRÁRIO DO QUE ENTENDEU A DECISÃO PREVALENTE NA CÂMARA A QUO, CORRETAS ESTÃO AS EXIGÊNCIAS DE ICMS NA ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA.**

LADO OUTRO, ALEGA A RECORRENTE/AUTUADA QUE A ENERGIA ELÉTRICA ADQUIRIDA SE DESTINOU À INDUSTRIALIZAÇÃO (FABRICAÇÃO DE CIMENTO) E, POR NÃO EXISTIR HABITUALIDADE NA AQUISIÇÃO, NÃO HAVERIA INCIDÊNCIA DE ICMS EM TAL OPERAÇÃO.

A FISCALIZAÇÃO, EM FASE DE MANIFESTAÇÃO FISCAL, REBATE TAL ARGUMENTO E AFIRMA QUE A RECORRENTE/AUTUADA PRÁTICA COM HABITUALIDADE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (INCLUSIVE ENERGIA ELÉTRICA) SENDO, PORTANTO, CONTRIBUINTE DO IMPOSTO.

SALIENTA QUE A UTILIZAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA NA FABRICAÇÃO DE CIMENTO NÃO AFASTA A INCIDÊNCIA DE ICMS NA OPERAÇÃO.

A DEFINIÇÃO DE CONTRIBUINTE, COMO AQUELE QUE REALIZA COM HABITUALIDADE OU EM VOLUME QUE CARACTERIZA INTUITO COMERCIAL, OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, PODE SER ENCONTRADA NO *CAPUT* DO ART. 4º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, *IN VERBIS*:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

ALÉM DISSO, NOS TERMOS DO INCISO IV DO § 4º DO MESMO DISPOSITIVO LEGAL, NO CASO DA AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE ENERGIA ELÉTRICA, A CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE INDEPENDE DA HABITUALIDADE E DO INTUITO COMERCIAL. VEJA-SE:

Art. 4º.

(...)

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

(...)

IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

(...) (Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A RECORRENTE/AUTUADA É CONTRIBUINTE REGULAR DO IMPOSTO, PRATICANDO COM HABITUALIDADE OPERAÇÕES SUJEITAS AO ICMS (SAÍDA DE CIMENTO).

ALÉM DISSO, ADQUIRE ENERGIA ELÉTRICA NO MCP DO CCEE, ATIVIDADE QUE, COMO VISTO, NÃO DEMANDA NEM MESMO HABITUALIDADE PARA CONFIGURAR A CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE DO IMPOSTO.

NESSE DIAPASÃO, IMPORTANTE REPRODUZIR A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ICMS NA ENTRADA, EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL, DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO DESTINADA À COMERCIALIZAÇÃO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO:

Lei n° 6.763/75

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

(...)

§ 1° O imposto incide sobre:

(...)

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

(...)

RICMS/02

Anexo XV

Art. 1° Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

(...)

b) petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado;

(Grifou-se).

A NÃO INCIDÊNCIA CONSTITUCIONAL RELATIVA À REMESSA DE PETRÓLEO, SEUS DERIVADOS E ENERGIA ELÉTRICA, TEM COMO ESCOPO EVITAR QUE OS ESTADOS PRODUTORES (QUE SÃO POUCOS) SEJAM EXCESSIVAMENTE BENEFICIADOS NA SAÍDA DE TAIS BENS, AMEALHANDO TODO O ICMS INCIDENTE SOBRE TAIS MERCADORIAS.

ASSIM, O REFERIDO DISPOSITIVO DEVE SER INTERPRETADO NO SENTIDO DE QUE SOMENTE NÃO HAVERÁ INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS RELATIVAS À ENERGIA ELÉTRICA, QUANDO ESSA FOR DESTINADA À INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO. HAVENDO SUA UTILIZAÇÃO PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DE OUTRAS MERCADORIAS (COMO DE CIMENTO), NÃO HÁ QUE SE FALAR EM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

COM FITO DE MELHOR ESCLARECER A MATÉRIA, FOI PUBLICADA PELA SEF/MG A INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/03, QUE EM SEU ART. 1º ESCLARECE:

Art. 1º - Incide o ICMS sobre a entrada no território mineiro de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Parágrafo único - Para efeito do disposto no *caput*, entende-se por industrialização a operação em que os mencionados produtos sejam empregados como matéria-prima e da qual resulte petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados ou energia elétrica.

(Grifou-se).

CONSTATA-SE, POIS, QUE O ICMS INCIDIRÁ SOBRE A ENTRADA, NO TERRITÓRIO DO ESTADO, DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO DESTINADA À COMERCIALIZAÇÃO OU INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO, SENDO IRRELEVANTE A PRESENÇA OU NÃO DA HABITUALIDADE DE AQUISIÇÃO OU SUA UTILIZAÇÃO NA FABRICAÇÃO DE CIMENTO, RAZÃO PELA QUAL DEVE SER AFASTADO O ARGUMENTO DA RECORRENTE/AUTUADA.”

IMPORTANTE MENCIONAR QUE NÃO SE DISCUTE NESTES AUTOS SE A ENERGIA ELÉTRICA ADQUIRIDA VIA CCEE FOI UTILIZADA NA LINHA CENTRAL DE PRODUÇÃO (FABRICAÇÃO DE CIMENTO) OU EM OUTRAS ÁREAS DA EMPRESA. TRATA-SE DE INFORMAÇÃO ABSOLUTAMENTE IRRELEVANTE.

CONFORME JÁ DITO ANTERIORMENTE, O ICMS REFERENTE À ENTRADA DA ENERGIA ELÉTRICA SOMENTE NÃO SERIA EXIGÍVEL

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NA HIPÓTESE DE A MERCADORIA SER DESTINADA À INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO, NOS TERMOS DO ART. 5º, § 1º, ITEM “4” DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO DA IN SLT Nº 01/03: ...” (GRIFOU-SE)

Além disso, como bem esclarece o Fisco, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 748.543, recentemente decidiu pela incidência na aquisição de energia elétrica para emprego em processo de industrialização e que a totalidade do ICMS cabe ao Estado de destino. Confira-se:

“EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDOR FINAL, PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE DESTINO. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. DE ACORDO COM O ARTIGO 20, §1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, É ASSEGURADA À UNIÃO (EC 102/2019), AOS ESTADOS, AO DISTRITO FEDERAL E AOS MUNICÍPIOS A PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO DA EXPLORAÇÃO, NO RESPECTIVO TERRITÓRIO, DE PETRÓLEO OU GÁS NATURAL, DE RECURSOS HÍDRICOS PARA FINS DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE OUTROS RECURSOS MINERAIS.

2. **SOMENTE OS ESTADOS DE DESTINO (ESTADO EM QUE SITUADO O ADQUIRENTE) PODEM INSTITUIR ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE ENERGIA ELÉTRICA, NOS TERMOS DO ARTIGO 155, §2º, X, ‘B’ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.** PRECEDENTES: RE 198088, RELATOR: MIN. ILMAR GALVÃO, TRIBUNAL PLENO, DJ 5-9-2003.

3. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL A QUE SE DÁ PROVIMENTO, PARA JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO INICIAL. TEMA 689, FIXADA A SEGUINTE TESE DE REPERCUSSÃO GERAL: “**SEGUNDO O ARTIGO 155, § 2º, X, B, DA CF/1988, CABE AO ESTADO DE DESTINO, EM SUA TOTALIDADE, O ICMS SOBRE A OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDOR FINAL, PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NÃO PODENDO O ESTADO DE ORIGEM COBRAR O REFERIDO IMPOSTO.**” (GRIFOU-SE)

Portanto, a Atuada deve recolher o imposto na entrada de energia elétrica decorrente de posição devedora no MCP da CCEE para emprego em seu processo industrial de extração de minério e beneficiamento. Essa operação não é abarcada pela não-incidência do art. 155, § 2º, X, b, da CF/88, que tratou de beneficiar o Estado de destino (com a totalidade do imposto sobre a operação) e não o contribuinte (conferindo imunidade tributária).

Em relação à regra prevista no art. 5º, § 1º, item 4 da Lei nº 6.763/75 transcrito anteriormente, que corrobora a incidência do ICMS no caso em debate, trata-se de norma vigente e, portanto, válida e aplicável.

A redação vigente desse dispositivo legal pretende tornar mais claro o objetivo da norma em questão, qual seja o de estabelecer que incide o ICMS na 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**.

Conforme as considerações elencadas na Instrução Normativa SLT nº 01/03 (publicada pouco antes da vigência da nova redação dada ao art. 5º, § 1º, item 4 da Lei nº 6.763/75) sobre a correta interpretação da norma tributária, uma interpretação extensiva do termo industrialização no dispositivo legal supracitado, de forma a alcançar todo e qualquer processo industrial de que façam parte o petróleo, inclusive lubrificantes, os combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e a energia elétrica, implicaria indevida subordinação do mandamento constitucional à eventualidade da tributação das mercadorias resultantes de tal processo, quando distintas daqueles produtos.

Destarte, ao contrário da pretensão da Impugnante, devem ser mantidas as exigências de ICMS sobre as operações de aquisições de energia elétrica no MCP da CCEE.

Da Arguição de “Adoção de Base de Cálculo Incorreta - Da falta de Dedução dos Encargos de Serviços do Sistema (ESS), dos Encargos de Segurança Energética (ESE), da Taxa de Inadimplência Compartilhada, das Multas e dos Juros Moratórios Cobrados pela CCEE nas Faturas”

A Impugnante relata que, *“na presente autuação fiscal, a ilustre autoridade lançadora tomou, como base de cálculo do imposto devido, o preço liquidado pela CCEE, no mercado de curto prazo, qual seja: o PLD – preço líquido das diferenças, que é divulgado semanalmente; porém, sem as deduções necessárias, conforme se pode depreender dos Anexos 1.8 a 1.11 do Auto de Infração”*.

Salienta que, *“na esteira do § 1º do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/MG, a base de cálculo do ICMS devido nas operações do Mercado de Curto Prazo da CCEE se remete ao ‘valor final da contabilização da CCEE por perfil do agente’, com exclusão da taxa de inadimplência compartilhada dos usuários do sistema, das multas, encargos (ESS e ESE) e juros aplicados pela CCEE, sob o jugo do seu poder público sancionador”*.

Acrescenta que, *“quanto aos Encargos do Serviço do Sistema (ESS), segundo dispõe o art. 59, caput e inciso I, do Decreto nº 5.163/2004, esses encargos visariam conferir ao sistema elétrico maior confiabilidade e estabilidade por meio da cobertura de custos de manutenção expressos em R\$/MWh. Eles não estão inclusos no PLD e são pagos por todos os agentes com medição de consumo registrada na CCEE, na proporção do consumo sujeito ao pagamento desse encargo, contratado ou não”, isto é, no seu entendimento, “embora constem da fatura, devem ser excluídos do PLD médio calculado pelo Fisco, na autuação fiscal”*.

No tocante aos Encargos de Segurança Energética (ESE), a Impugnante afirma que, *“desde a edição da Resolução CNPE nº 08/2007, foi estabelecido*

diretrizes para utilização da Curva de Aversão ao Risco (CAR) e dá permissão ao ONS a utilizar recursos energéticos fora da ordem de mérito, por decisão do Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE), visando atender a critérios de garantia de suprimento”.

Aduz que, “com a publicação da Resolução CNPE nº 08/2007, passam a existir outras duas formas de ESS, ambas visando uma maior segurança energética: (i) quando se atinge o nível de segurança da CAR e faz-se necessário o despacho de térmicas com preços superiores aos do PLD; e (ii) quando o Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico – CMSE determina que sejam despachadas termelétricas fora da ordem de mérito econômico”.

Assim, a seu ver, “embora constem da fatura, também devem ser excluídos do PLD médio calculado pelo Fisco, na autuação fiscal”.

No que concerne à “Taxa de Inadimplência Compartilhada”, a Impugnante destaca que, “conforme dispõe o art. 17, IV, e o art. 47, §1º, ambos da Convenção de Comercialização da CCEE, existe um procedimento de rateio da inadimplência por todos os agentes da CCEE da seguinte maneira: se um agente da CCEE não depositar o valor integral informado pela CCEE, o agente custodiante deve se responsabilizar pelos valores não depositados até o limite das garantias firmadas, sendo que se o saldo depositado for insuficiente, os demais agentes são convocados a responder pela diferença na proporção de seus créditos líquidos de operações no Mercado de Curto Prazo em um mesmo mês de apuração”.

Conclui que, “por expressa previsão no § 1º do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/MG, a taxa de inadimplência compartilhada, as eventuais multas e juros moratórios aplicados pela CCEE também devem ser excluídos do PLD médio calculado pelo Fisco, na autuação fiscal”.

No entanto, em que pesem os seus argumentos, verifica-se, uma vez mais, não assistir razão à Impugnante.

*Com efeito, como já esclarecido, a apuração da posição credora ou devedora no âmbito da CCEE **não se restringe à verificação se a empresa consumiu mais ou menos energia do que contratou (critério físico)**, pois há outros encargos e ajustes que oneram as operações com energia elétrica (parcelas que representam remuneração pela energia elétrica) e que são inseridos na liquidação (Pré-Fatura), influenciando na posição final (**posição financeira**) credora ou devedora do agente no âmbito da CCEE.*

Conforme informação contida no sítio eletrônico da própria CCEE “a contabilização envolve o cálculo da diferença entre a energia medida e a contratada por agente, valorada ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD) para efeito de liquidação financeira na CCEE. Esta etapa é realizada com base nas Regras de Comercialização, levando em conta as exposições no mercado de curto prazo, o recebimento/pagamento de Encargos de Serviço de Sistema (ESS), o Mecanismo de Realocação de Energia (MRE) e a consolidação dos resultados financeiros a serem liquidados, incluindo eventuais ajustes financeiros.”

Os **Encargos de Serviços de Sistema** (ESS) são assim definidos pela CCEE e pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL:

“Os custos decorrentes da manutenção da confiabilidade e da estabilidade do sistema no atendimento à demanda por energia no Sistema Interligado Nacional (SIN) são denominados Encargos de Serviço do Sistema (ESS). **Estes valores são pagos por todos agentes com medição de consumo registrada na CCEE, na proporção de seu consumo.**”

Encargos de Serviços de Sistema (ESS)

Os ESS são expressos em R\$/MWh e são pagos apenas aos agentes geradores térmicos que atendem a solicitação de despacho do Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS) para realizar geração fora da ordem de mérito de custo.

Atualmente existem três tipos de encargos classificados pelo ONS conforme sua finalidade.

1. Encargo por Restrição Elétrica: ocorre quando há alguma restrição operativa que afeta o atendimento da demanda em um submercado ou a estabilidade do sistema. Essas restrições operativas acarretam duas situações possíveis:

- Constrained-on: a usina térmica não está programada, pois sua geração é mais cara. Entretanto, devido a restrições operativas, o ONS solicita sua geração para atender a demanda de energia do submercado. Neste caso, o ESS é usado para ressarcir a geração adicional da usina.
- Constrained-off: a usina térmica está despachada. Entretanto, devido a restrições operativas, o ONS solicita a redução de sua geração. Neste caso, o ESS é usado para ressarcir o montante de energia não gerado pela usina.

2. Encargo por Segurança Energética: ocorre quando o Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE) determina ao ONS que solicite a geração de usinas térmicas com vistas a garantir a segurança do suprimento energético nacional.

3. Encargo por Ultrapassagem da Curva de Aversão ao Risco (CAR): É utilizado para ressarcir a geração de usinas termelétricas despachadas para garantir o suprimento energético quando o nível dos reservatórios está próximo a ultrapassar a CAR.

Além desses ESS pagos exclusivamente aos agentes geradores térmicos, existe também o Encargo por

Serviços Ancilares, destinados a garantir a qualidade e a segurança da energia gerada no SIN.” (Grifou-se)

“A tarifa fixada pela ANEEL para as concessionárias de distribuição, através dos mecanismos de atualização (reajustes anuais e revisões periódicas), contempla as seguintes parcelas que integram a sua conta de luz: Energia, Transmissão, Distribuição, **Encargos Setoriais** e Tributos.

Os Encargos Setoriais, abaixo descritos, fazem parte das políticas de Governo para o Setor Elétrico e são todos definidos em Lei. Seus valores são estabelecidos por Resoluções ou Despachos da ANEEL, para efeito de recolhimento pelas concessionárias dos montantes cobrados dos consumidores por meio das tarifas de fornecimento de energia elétrica...

...

Encargo de Serviços do Sistema (ESS)

Previsto no Decreto nº 5.163, de 30 de julho de 2004, representa um encargo destinado à cobertura dos custos dos serviços do sistema, inclusive os serviços ancilares, prestados aos usuários do Sistema Interligado Nacional - SIN, que compreenderão, dentre outros: I - custos decorrentes da geração despachada independentemente da ordem de mérito, por restrições de transmissão dentro de cada submercado; II - a reserva de potência operativa, em MW, disponibilizada pelos geradores para a regulação da frequência do sistema e sua capacidade de partida autônoma; III - a reserva de capacidade, em MVAr, disponibilizada pelos geradores, superior aos valores de referência estabelecidos para cada gerador em Procedimentos de Rede do ONS, necessária para a operação do sistema de transmissão; e IV - a operação dos geradores como compensadores síncronos, a regulação da tensão e os esquemas de corte de geração e alívio de cargas. (ANEEL. **Encargos Setoriais.**”

(...)

(Grifou-se)

Já foi esclarecido, também, que, de acordo com o art. 53-F, § 1º do Anexo IX do RICMS/02, nas liquidações junto à CCEE, para determinação de posição credora ou devedora, **devem ser excluídas** (da nota de liquidação ou da correspondente Pré-Fatura) **somente as parcelas que não possam ser caracterizadas como parte da remuneração pela energia elétrica e uso dos sistemas de transmissão e distribuição**, como as multas por inadimplemento e juros bancários, por exemplo, e parcelas que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como não poderia deixar de ser, essa norma é idêntica à estabelecida no art. 1º, § 1º da Resolução nº 4.956/16.

Resolução nº 4.956, de 13 DE DEZEMBRO DE 2016

(MG de 14/12/2016)

Art. 1º - Para determinação da posição devedora ou credora do perfil de agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), relativamente à liquidação no Mercado de Curto Prazo e às apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficit (MCSD), deverá ser considerado o Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente informado pela CCEE.

§ 1º - Para determinação da posição credora ou devedora a que se refere o caput, **excluem-se do Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente as parcelas que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores, bem como as cobradas a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação financeira, os juros bancários ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais, também resultantes do atraso na liquidação da operação.**

§ 2º - As parcelas excluídas na forma do § 1º deverão ter respaldo nos relatórios emitidos pela CCEE.

(...)

Não resta qualquer dúvida que os Encargos de Serviços do Sistema (ESS) entram na composição da tarifa de energia, sendo parte integrante da base de cálculo para apuração do ICMS em relação às operações com energia elétrica, o mesmo acontecendo com os Encargos de Segurança Energética (ESE).

Segundo a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), os ESS são os custos decorrentes da manutenção da confiabilidade e da estabilidade do sistema no atendimento à demanda por energia no Sistema Interligado Nacional (SIN), existindo dois tipos de encargos dentro do ESS, são eles:

“Encargo de segurança por razões elétricas: problemas elétricos relacionados a linhas de transmissão, distribuidora ou subestação. Acontece quando a energia foi gerada e está disponível, porém existe algum problema físico é impossível transmiti-la;

Encargo de segurança por razões energéticas: problemas elétricos relacionados à falta de insumos para gerar energia, como os baixos níveis dos reservatórios.”

(...)

Assim, corretamente agiu o Fisco ao considerar a rubrica “Total de Encargos Consolidados – ENCARGOS – a, m – (R\$)” no cálculo da posição financeira do agente (estabelecimento autuado).

Como já afirmado, todas as parcelas consideradas no feito fiscal para fins de apuração da posição do agente no Mercado de Curto Prazo estão indicadas no Anexo 1.1 do Auto de Infração, cujos dados foram extraídos das Pré-Faturas emitidas pela CCEE.

No referido Anexo **não** se vislumbra nenhuma rubrica que **não** represente remuneração pela energia elétrica, vale dizer, **não** consta qualquer valor correspondente a juros e multas decorrentes de atraso na liquidação ou “Taxa de Inadimplência Compartilhada”, por exemplo, mesmo porque, como já afirmado, o Fisco desconsiderou todos os Ajustes promovidos pela CCEE (coluna “Ajustes (R\$)”), isto é, as posições devedoras ou credoras foram apuradas tomando-se como referência os valores indicados na coluna “Resultado Final – Resultado a, m - (R\$)”, desconsiderados os valores relativos à coluna “Ajustes (R\$)” efetuados.

Em resumo, como bem esclarece o Fisco, em consonância com a legislação, foram considerados em seus cálculos como resultado da contabilização do agente somente os valores constantes na coluna RESULTADO do Anexo 1.1 (Pré-fatura da CCEE), isto é, reitere-se, antes de serem somados os valores dos ajustes (coluna Ajustes também do Anexo 1.1), que se referem às parcelas sobre as quais não incide o imposto e àquelas que já foram tributadas em liquidações anteriores, nas quais os ajustes de inadimplência se enquadrariam, que **não** foram incluídas no feito fiscal.

Do Requerimento de Exclusão de Exigências por Falta de Emissão de Documentos Fiscais

A Impugnante afirma que, *“no caso das acusações fiscais dos itens 1 e 3 do relatório fiscal do Auto de Infração, como o negócio dos termos de cessão de sobras energéticas, no Mercado de Curto Prazo da CCEE, não estão sujeitos à tributação do ICMS pelas razões já explanadas acima, também devem ser elididas as obrigações tributárias acessórias, referentes às emissões de notas fiscais de entrada e de saída de energia elétrica, no estabelecimento autuado”*.

Entretanto, como já demonstrado anteriormente, as referidas operações sofrem a incidência do imposto, **sendo incabível, pois, o pleito da Impugnante** quanto ao cancelamento das exigências vinculadas à falta de emissão de documentos fiscais nas operações ora em análise.

Dos Valores Espontaneamente Estornados pela Impugnante e não Acatados pelo Fisco

Conforme relatado no tópico relativo à preliminar arguida, a Impugnante afirma que, *“no tocante à primeira parte da acusação fiscal, antes do início da ação fiscal, a Impugnante procedeu à retificação de sua escrituração contábil-fiscal, de maneira a consignar corretamente as quantidades de energia elétrica consumida pelo seu estabelecimento industrial, consoante demonstra a documentação em anexo à Impugnação (recibo e relatório do SPED 05.2021 – retificação)”*.

No seu entender, *“a autoridade lançadora tomou os documentos originais lançados à época (2020), ao revés das informações retificadas (documento nº 14 da Impugnação, referente ao SPED) em sua escrituração contábil-fiscal, após essa data.*

Ainda que não tenha recolhido ICMS para as operações no Mercado de Curto Prazo da CCEE, o estorno escorrido dos créditos de ICMS, referentes às cessões das sobras energéticas, no Mercado Spot, atestam a incorreção da acusação fiscal de item nº 5 do Auto de Infração”.

No entanto, o Fisco se opõe à dedução desses valores do crédito tributário, (valores não considerados à época da formalização do lançamento), nos seguintes termos (**reprodução sem recuo do texto**, para melhor visualização dos quadros nele contidos):

“A Impugnante apresenta anexa à sua impugnação o arquivo ‘13 - EE_LIQUIDACAO MCP_CCEE_CO.xlsx’ (fls. 463) onde mostra os cálculos que deram origem aos lançamentos efetuados em seu SPED 05-2021 a título de retificação de estorno de créditos de ICMS de anos anteriores, quando em posição credora no MCP da CCEE. O relatório do arquivo SPED 05-2021 também foi anexado à impugnação às fls. 465-582.

Diante da incorreção dos cálculos efetuados – inclusive desconsiderando a devida atualização dos valores de competências anteriores a título de estorno escriturados – e da **falta de detalhamento na escrituração fiscal por período (mês) de competência (estornos foram escriturados por ano), o Fisco não pôde considerá-los em seu lançamento fiscal.**

Primeiramente, cabe apresentar o que estabelece a Resolução nº 4.956/16 de 13/12/16 em seu art. 3º, com vigência a partir de 01/01/2017:

Resolução 4.956/16

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

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

$$\text{BE} = \text{TGG} + \text{MRE} - \text{TGGC} - \text{TRC} - \text{CVT} + \text{CCT}$$

onde:

I - BE é o Balanço Energético;

II - TGG é a geração total;

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

IV - TGGC é o consumo da geração;

V - TRC é o consumo total;

VI - CVT são os contratos de venda total;

VII - CCT são os contratos de compra total.

§ 2º - Para efeito do disposto neste artigo, considera-se Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido o resultado positivo da divisão do valor obtido no Balanço Energético pela quantidade total de energia elétrica adquirida mediante contratos registrados na CCEE pelo perfil de agente no período.

(...)

(GRIFOU-SE)

É possível verificar no Anexo 1.5 – Percentual Estorno (fls. 16) o cálculo do Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido (para cada mês de competência) efetuado pelo Fisco, que nada mais é que o percentual de estorno a ser aplicado sobre o crédito do imposto apropriado, relativo às entradas de energia elétrica no estabelecimento. O crédito de ICMS a estornar para cada mês de competência, apurado conforme a metodologia descrita acima, pode ser visualizado no Anexo 1.6 - Sobras e Déficits (fls. 16).

Mediante análise das planilhas do arquivo ‘13 - EE_LIQUIDACAO MCP_CCEE_CO.xlsx’ (fls. 463), separadas por ano, **fica claro que a Impugnante, por seu turno, realizou cálculo diverso do que estabeleceu a Resolução nº 4.956/16.**

As tabelas (extraídas do arquivo ‘13 - EE_LIQUIDACAO MCP_CCEE_CO.xlsx’) com os valores que deram origem aos ajustes efetuados no SPED 05-2021 (às fls. 467) para os anos de 2017 a 2020 podem ser visualizadas a seguir:

Ano 2017

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REGULARIZAÇÃO FISCAL - Mercado de Curto Prazo - MCP (QUANTIDADE)							
Contrato (MWh)	Consumo (MWh)	Contabilização (MWh)	Diferença (MWh)	Preço Médio (R\$)	Recolhimento ICMS (R\$)	Estorno - ICMS (R\$)	Emissão NF-e (R\$)
20.901,97	19.937,02	1.630,21	(665,26)	R\$ 234,45	(28.074,79)	-	(155.971,06)
18.895,10	18.062,72	1.234,60	(402,22)	R\$ 234,45	(16.974,10)	-	(94.300,58)
20.046,94	20.107,62	(60,55)	(0,121)	R\$ 234,45	(5,12)	-	(28,44)
18.587,25	18.547,85	38,62	0,783	R\$ 234,45	-	31,95	183,67
21.317,37	21.178,04	139,47	(0,145)	R\$ 234,45	(6,12)	-	(34,00)
20.391,20	19.143,04	1.247,64	0,516	R\$ 234,45	-	21,06	121,07
15.229,59	15.097,77	133,12	(1,297)	R\$ 234,45	(54,72)	-	(304,01)
17.378,09	17.086,32	292,74	(0,969)	R\$ 234,45	(40,87)	-	(227,07)
17.250,93	17.080,37	170,82	(0,265)	R\$ 234,45	(11,16)	-	(62,02)
17.318,22	17.131,51	183,98	2,728	R\$ 234,45	-	111,25	639,56
17.514,80	17.461,22	57,67	(4,087)	R\$ 234,45	(172,49)	-	(958,29)
18.077,58	18.063,50	9,45	4,632	R\$ 234,45	-	188,90	1.085,94
					(45.339,38)	353,16	

Ano 2018

REGULARIZAÇÃO FISCAL - Mercado de Curto Prazo - MCP (QUANTIDADE)							
Contrato (MWh)	Consumo (MWh)	Contabilização (MWh)	Diferença (MWh)	Preço Médio (R\$)	Recolhimento ICMS (R\$)	Estorno - ICMS (R\$)	Emissão NF-e (R\$)
458,47	19.367,21	(18.900,87)	(7,88)	R\$ 234,45	(332,37)	-	(1.846,53)
19.110,73	16.321,32	2.698,36	91,050	R\$ 234,45	-	3.713,34	21.346,90
17.551,94	17.536,51	16,06	(0,634)	R\$ 234,45	(26,76)	-	(148,68)
20.267,55	17.366,55	2.838,28	62,724	R\$ 234,45	-	2.558,10	14.705,76
17.071,06	17.047,57	22,46	1,028	R\$ 234,45	-	41,93	241,07
17.034,78	16.953,72	81,43	(0,361)	R\$ 218,99	(14,22)	-	(78,98)
20.661,48	20.502,53	156,61	2,345	R\$ 147,42	-	62,23	345,75
20.711,66	20.582,62	126,59	2,458	R\$ 218,99	-	96,90	538,35
19.266,23	19.192,55	72,15	1,525	R\$ 218,99	-	58,10	333,97
20.261,94	20.180,27	71,97	9,691	R\$ 218,99	-	369,17	2.122,26
19.873,77	19.813,58	58,97	1,228	R\$ 218,99	-	46,78	268,93
21.687,16	21.748,17	(65,62)	4,617	R\$ 218,99	-	175,86	1.010,96
					(373,35)	7.122,41	

Ano 2019

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REGULARIZAÇÃO FISCAL - Mercado de Curto Prazo - MCP (QUANTIDADE)							
Contrato (MWh)	Consumo (MWh)	Contabilização (MWh)	Diferença (MWh)	Preço Médio (R\$)	Recolhimento ICMS (R\$)	Estorno - ICMS (R\$)	Emissão NF-e (R\$)
23.102,43	23.188,12	(82,69)	(2,995)	R\$ 213,20	(114,94)	-	(638,54)
20.756,07	20.877,56	(118,66)	(2,833)	R\$ 202,49	(103,25)	-	(573,59)
22.343,77	22.448,49	(102,87)	(1,848)	R\$ 203,16	(67,58)	-	(375,46)
21.559,58	21.675,79	(113,82)	(2,391)	R\$ 205,98	(88,65)	-	(492,50)
23.894,13	24.044,33	(146,51)	(3,688)	R\$ 198,75	(131,93)	-	(732,95)
24.069,44	24.149,48	(76,02)	(4,028)	R\$ 196,77	(142,68)	-	(792,67)
25.403,17	25.362,85	39,67	0,643	R\$ 219,30	-	25,40	141,08
25.912,58	25.665,94	243,24	3,400	R\$ 280,10	-	165,67	952,36
24.764,02	24.501,33	258,79	3,894	R\$ 236,04	-	159,87	919,04
23.840,15	23.618,79	218,15	3,205	R\$ 260,30	-	145,13	834,30
22.451,15	22.244,86	204,65	1,644	R\$ 322,00	-	95,27	529,29
23.122,80	23.035,07	86,93	0,803	R\$ 232,96	-	33,65	186,97
					(649,03)	624,99	

Ano 2020

REGULARIZAÇÃO FISCAL - Mercado de Curto Prazo - MCP (QUANTIDADE)							
Contrato (MWh)	Consumo (MWh)	Contabilização (MWh)	Diferença (MWh)	Preço Médio (R\$)	Recolhimento ICMS (R\$)	Estorno - ICMS (R\$)	Emissão NF-e (R\$)
18.428,12	18.378,52	55,88	(6,278)	R\$ 227,00	(256,50)	-	(1.424,98)
18.233,19	18.341,10	(97,26)	(10,649)	R\$ 227,00	(435,10)	-	(2.417,24)
19.618,59	19.759,55	(124,19)	(16,771)	R\$ 227,00	(685,24)	-	(3.806,89)
21.511,48	21.657,58	(133,24)	(12,871)	R\$ 215,39	(499,02)	-	(2.772,32)
21.934,99	22.049,62	(114,21)	(0,420)	R\$ 215,21	(16,28)	-	(90,43)
23.412,37	23.416,56	(4,37)	0,181	R\$ 216,34	-	6,80	39,08
25.020,40	24.944,87	74,32	1,214	R\$ 216,70	-	45,75	263,00
25.024,82	24.931,76	93,65	(0,593)	R\$ 216,69	(23,13)	-	(128,52)
23.825,24	23.697,93	125,75	1,557	R\$ 216,50	-	60,67	337,05
22.222,85	22.133,92	87,92	1,010	R\$ 215,33	-	39,15	217,50
24.074,33	24.010,50	62,71	1,117	R\$ 216,60	-	42,07	241,87
24.372,21	22.333,16	1.558,89	480,155	R\$ 205,30	-	17.147,88	98.578,25
					(1.915,27)	17.342,32	

Os valores em destaque nas tabelas acima são os mesmos dos ajustes registrados para cada ano na escrituração da Impugnante referente ao SPED 05-2021 (abaixo):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS ESTORNOS DE CRÉDITOS		
Código do Ajuste	Descrição do Ajuste	Valor do Ajuste
MG019999	Apuração do ICMS; Estorno de créditos para ajuste de apuração ICMS. ESTORNOS CRÉDITOS ENERGIA CONF LAUDO - FURNAS 3,36%	29.905,00
MG019999	Apuração do ICMS; Estorno de créditos para ajuste de apuração ICMS. ESTORNO CRÉDITOS DIESEL CONF LAUDO 6,51%	286.907,90
MG019999	Apuração do ICMS; Estorno de créditos para ajuste de apuração ICMS. LIQUIDAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NA CCEE # CONVÊNIO ICMS Nº 127, DE 09/12/2016 - 2017	353,16
MG019999	Apuração do ICMS; Estorno de créditos para ajuste de apuração ICMS. LIQUIDAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NA CCEE # CONVÊNIO ICMS Nº 127, DE 09/12/2016 - 2018	7.122,41
MG019999	Apuração do ICMS; Estorno de créditos para ajuste de apuração ICMS. LIQUIDAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NA CCEE # CONVÊNIO ICMS Nº 127, DE 09/12/2016 - 2019	624,99
MG019999	Apuração do ICMS; Estorno de créditos para ajuste de apuração ICMS. LIQUIDAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NA CCEE # CONVÊNIO ICMS Nº 127, DE 09/12/2016 - 2020	17.342,31
MG019999	Apuração do ICMS; Estorno de créditos para ajuste de apuração ICMS. LIQUIDAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NA CCEE # CONVÊNIO ICMS Nº 127, DE 09/12/2016 - 052021	22.826,88
	VALOR TOTAL DOS ESTORNOS DE CRÉDITOS POR CÓDIGO: MG019999	365.082,65
	VALOR TOTAL DOS ESTORNOS DE CRÉDITOS	365.082,65

A questão é que os valores de estorno de créditos foram calculados incorretamente. Por meio de análise do arquivo Excel '13 - EE_LIQUIDACAO MCP_CCEE_CO.xlsx' é possível identificar que o estabelecido na Resolução nº 4.956 não serviu de fundamento para apuração do ICMS a estornar em cada mês de competência. **Prova disso é que o cálculo efetuado pelo Fisco (com base na citada resolução) apurou para o ano de 2017 o valor total de R\$ 172.326,54 a título de estorno de crédito não efetuado enquanto o valor a estornar informado pela Impugnante no SPED 05-2021 foi de R\$ 353,16 para o mesmo ano.** Esta divergência de valores ocorre para os demais anos autuados pelo Fisco.

Além disso **cumpre destacar que a Impugnante, em seu SPED 05-2021, não detalhou o estorno efetuado por mês de competência** em descumprimento às orientações do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital ICMS e IPI, aprovado pelo Ato Cotepe ICMS nº 44/18 para todos os entes da federação, Distrito Federal e União, disponibilizado no sítio da Receita Federal do Brasil e da Receita Estadual do Estado de Minas Gerais. Ela o fez indicando apenas o valor anual, dificultando a análise do Fisco.

Abaixo seguem informações extraídas do Guia Prático da EFD:

“Seção 2 - Legislação

ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD-ICMS/IPI

Dispõe o Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006 e posteriormente o Ajuste Sinief 02, de 03 de abril de 2009, acerca da instituição da Escrituração Fiscal Digital - EFD-ICMS/IPI - em arquivo digital, **de uso obrigatório para os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte**

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - e que se constitui de um conjunto de registros de apuração de impostos, referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil. O contribuinte deve gerar e manter uma EFD-ICMS/IPI para cada estabelecimento, **devendo esta conter todas as informações referentes aos períodos de apuração do(s) imposto(s).**

(...)

Seção 3 - Da apresentação do arquivo da EFD-ICMS/IPI

(...)

Ainda que determinados registros e/ou campos não contenham regras específicas de validação de conteúdo ou de obrigatoriedade, esta ausência não dispensa, em nenhuma hipótese, a não apresentação de dados existentes nos documentos e/ou de informação solicitada pelos fiscos.

Via de regra, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão ou inexatidão de informações poderá acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária.

A EFD-ICMS/IPI representa a escrituração fiscal do contribuinte e deve ser apresentada em conformidade com as disposições previstas na legislação tributária.

Seção 4 - Periodicidade das informações

Os arquivos da EFD-ICMS/IPI têm periodicidade mensal e devem apresentar informações relativas a um mês civil ou fração, ainda que as apurações dos impostos (ICMS e IPI) sejam efetuadas em períodos inferiores a um mês, segundo a legislação de cada imposto.

(...)

Seção 6 - Da prestação e da guarda de informações

O arquivo digital da EFD-ICMS/IPI será gerado pelo contribuinte de acordo com as especificações do leiaute definido em Ato COTEPE e conterà a totalidade das informações econômico-fiscais e contábeis correspondentes ao período compreendido entre o primeiro e o último dia do mês civil, inclusive. Conforme consta no Ajuste SINIEF 02/09, fica dispensada a impressão dos livros fiscais.

Considera-se totalidade das informações:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 - as relativas às entradas e saídas de mercadorias bem como aos serviços prestados e tomados, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços.

2 - as relativas à quantidade, descrição e valores de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, em posse ou pertencentes ao estabelecimento do contribuinte declarante, ou fora do estabelecimento e em poder de terceiros e de terceiros de posse do informante;

3 - as relativas à produção de produtos em processo e produtos acabados e respectivos consumos de insumos, tanto no estabelecimento do contribuinte quanto em estabelecimento de terceiro, bem como o estoque escriturado;

4 - qualquer informação que repercuta no inventário físico e contábil, no processo produtivo, na apuração, no pagamento ou na cobrança de tributos de competência dos entes conveniados ou outras de interesse das administrações tributárias.

Qualquer situação de exceção na tributação do ICMS ou IPI, tais como isenção, imunidade, não-incidência, diferimento ou suspensão do recolhimento, também deverá ser informada no arquivo digital, indicando-se o respectivo dispositivo legal.

(...)

Seção 7 - Outras Informações.

- Escrituração extemporânea de documentos - Os documentos que deveriam ter sido escriturados em períodos anteriores devem ser registrados na EFD-ICMS/IPI com COD_SIT igual a 1, 3 ou 7. Nestes casos, a data de emissão e a data de entrada ou saída não devem pertencer ao período da escrituração informado no registro 0000. Observe-se que, quando se tratar de documento fiscal de saída de produtos ou prestação de serviços, os valores de impostos não serão totalizados no período da EFD-ICMS/IPI, devendo os tributos ser recolhidos com os acréscimos legais cabíveis. Para documentos fiscais de entrada, os créditos serão considerados normalmente na apuração. Verificar a legislação de cada UF, quanto à escrituração destes documentos.

(...)"

Abaixo seguem informações relativas ao registro E111 utilizado para os ajustes de apuração:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REGISTRO E111: AJUSTE/BENEFÍCIO/INCENTIVO DA APURAÇÃO DO ICMS

Este registro tem por objetivo discriminar todos os ajustes lançados nos campos VL_TOT_AJ_DEBITOS, VL_ESTORNOS_CRED, VL_TOT_AJ_CREDITOS, VL_ESTORNOS_DEB, VL_TOT_DED e DEB_ESP, todos do registro E110.

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Obrig
01	REG	Texto fixo contendo "E111"	C	004	-	0
02	COD_AJ_APUR	Código do ajuste da apuração e dedução, conforme a Tabela indicada no item 5.1.1.	C	008*	-	0
03	DESCR_COMPL_AJ	Descrição complementar do ajuste da apuração	C	-	-	OC
04	VL_AJ_APUR	Valor do ajuste da apuração	N	-	02	0

Observações:

Nível hierárquico - 4

Ocorrência - 1:N

A orientação para preenchimento do Campo 03 encontrada no Guia Prático da EFD é:

"Campo 03 (DESCR_COMPL_AJ) - Preenchimento: Sem prejuízo de outras situações definidas em legislação específica, o contribuinte deverá fazer a descrição complementar de ajustes (tabela 5.1.1) sempre que informar códigos genéricos.
(...)"

Abaixo seguem informações relativas ao registro E113 utilizado para informações adicionais dos ajustes de apuração:

REGISTRO E113: INFORMAÇÕES ADICIONAIS DOS AJUSTES DA APURAÇÃO DO ICMS - IDENTIFICAÇÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS

Este registro tem por objetivo identificar os documentos fiscais relacionados ao ajuste.

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Obrig
01	REG	Texto fixo contendo "E113"	C	004	-	0
02	COD_PART	Código do participante (campo 02 do Registro 0150): - do emitente do documento ou do remetente das mercadorias, no caso de entradas; - do adquirente, no caso de saídas	C	060	-	OC
03	COD_MOD	Código do modelo do documento fiscal, conforme a Tabela 4.1.1	C	002*	-	0
04	SER	Série do documento fiscal	C	004	-	OC
05	SUB	Subsérie do documento fiscal	N	003	-	OC
06	NUM_DOC	Número do documento fiscal	N	009	-	0
07	DT_DOC	Data da emissão do documento fiscal	N	008*	-	0
08	COD_ITEM	Código do item (campo 02 do Registro 0200)	C	060	-	OC
09	VL_AJ_ITEM	Valor do ajuste para a operação/item	N	-	02	0

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quando especificado “O” na coluna de obrigatoriedade, significa que o registro deve ser sempre apresentado. Se especificado “OC” na coluna de obrigatoriedade, significa que, quando ocorrer a condição estabelecida, o registro deve ser apresentado.

A descrição complementar do contribuinte no registro E111, campo 03, não nos esclarece a qual período de apuração se refere, apenas indica o ano.

Em seus registros E113, não há vinculação de nenhuma NF-e ao ajuste de apuração relacionado às operações de energia elétrica no âmbito da CCEE. Não há registro E112 e o registro E116 também não vincula a nenhum evento de denúncia espontânea ou extemporaneidade de crédito/débito. Assim o Fisco não tem informações fidedignas/concretas e referenciadas do estorno efetuado para os ajustes de apuração realizados pela Impugnante.

Como se não bastasse as justificativas já apresentadas, outro ponto também não foi observado pela Impugnante. Estornos de créditos extemporâneos devem ser feitos por meio de recomposição da conta gráfica para que eventuais débitos relativos a meses anteriores sejam passíveis de atualização monetária.

Ao analisar a conta corrente fiscal do contribuinte verifica-se que seu saldo, a partir da competência de set-2018 passou a ser devedor, conforme informações extraídas das bases de dados da SEF/MG:



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

SRF Belo Horizonte

DF/1º NÍVEL/ BH - 5

Consulta Integrada - DAPI

Nome Empresarial: CSN MINERACAO S.A.

Inscrição Estadual: 001043586.00-62

CNPJ: 08.902.291/0001-15

Data Entrega	Situação	Periodo	Débito	Crédito	Saldo	D/C	Obrigações do Período
15/02/2017 10:27:03	Consistente	01 - 31/01/2017	8.115.845,24	5.051.604,10	74.437.957,58	C	291.564,88
15/03/2017 15:37:52	Consistente	01 - 28/02/2017	6.698.334,43	5.640.832,21	73.380.455,34	C	260.518,57
11/04/2017 18:38:30	Consistente	01 - 31/03/2017	9.878.041,89	5.167.876,67	88.870.290,32	C	369.801,29
04/05/2017 14:43:24	Consistente	01 - 30/04/2017	10.083.787,89	5.027.406,27	83.613.908,70	C	254.697,91
14/06/2017 14:03:38	Consistente	01 - 31/05/2017	12.626.364,75	7.742.713,61	58.730.257,58	C	361.658,81
13/07/2017 17:42:02	Consistente	01 - 30/06/2017	10.339.666,41	5.558.925,13	53.949.518,28	C	613.620,22
04/08/2017 08:12:14	Consistente	01 - 31/07/2017	9.458.266,45	5.180.995,19	49.672.245,02	C	570.353,60
06/09/2017 08:31:29	Consistente	01 - 31/08/2017	8.580.708,58	5.751.084,92	46.842.621,36	C	850.716,12
04/10/2017 14:19:53	Consistente	01 - 30/09/2017	10.401.060,05	5.149.444,09	41.591.005,40	C	530.150,12
08/11/2017 10:36:00	Consistente	01 - 31/10/2017	8.252.254,77	4.833.374,67	38.172.125,30	C	977.071,25
19/12/2017 09:35:00	Consistente	01 - 30/11/2017	6.409.345,31	5.182.785,82	36.945.565,81	C	677.846,15
17/01/2018 08:12:43	Consistente	01 - 31/12/2017	7.224.626,93	4.289.828,61	34.010.767,49	C	800.751,19

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

SRF Belo Horizonte

DF/1º NÍVEL/ BH - 5

Consulta Integrada - DAPI

Nome Empresarial: CSN MINERACAO S.A.

Inscrição Estadual: 001043586.00-62

CNPJ: 08.902.291/0001-15

Data Entrega	Situação	Periodo	Débito	Crédito	Saldo	D/C	Obrigações do Período
05/02/2018 09:51:58	Consistente	01 - 31/01/2018	8.457.394,82	5.150.095,33	30.703.468,00	C	520.779,65
05/03/2018 16:21:20	Consistente	01 - 28/02/2018	8.982.012,82	4.167.595,53	25.880.050,71	C	406.730,44
29/05/2018 14:48:28	Consistente	01 - 31/03/2018	10.800.190,91	5.568.574,75	20.857.434,55	C	595.127,01
29/05/2018 15:58:27	Consistente	01 - 30/04/2018	10.248.774,88	6.039.316,28	16.447.975,95	C	663.764,37
14/06/2018 08:47:25	Consistente	01 - 31/05/2018	9.472.999,87	5.267.178,47	12.242.154,75	C	539.466,55
05/07/2018 09:30:16	Consistente	01 - 30/06/2018	8.478.474,86	5.054.717,63	8.818.397,72	C	587.536,26
08/08/2018 13:15:24	Consistente	01 - 31/07/2018	11.358.982,35	6.108.574,68	3.567.990,05	C	553.602,89
05/09/2018 12:37:58	Consistente	01 - 31/08/2018	7.892.893,82	4.982.757,68	637.853,91	C	887.370,80
19/10/2018 08:43:19	Consistente	01 - 30/09/2018	10.044.840,40	4.731.674,84	0,00	D	714.996,71
12/11/2018 08:21:46	Consistente	01 - 31/10/2018	13.558.968,88	4.892.130,03	0,00	D	696.473,92
11/12/2018 10:50:20	Consistente	01 - 30/11/2018	11.456.390,70	4.613.112,24	0,00	D	938.681,32
15/01/2019 13:52:13	Consistente	01 - 31/12/2018	17.304.391,24	5.005.627,92	0,00	D	909.956,03

Dessa forma, a partir da competência de set-2018, ajustes relativos a estornos de crédito de ICMS de meses anteriores iriam refletir valor de imposto a pagar. Portanto tais valores deveriam ter sido atualizados para o mês em que os ajustes extemporâneos foram feitos (mai-2021 neste caso específico).

Por conta de todo o exposto, o Fisco desconsiderou os ajustes efetuados no SPED 05-2021, mantendo as exigências contidas no Auto de Infração.” (Grifou-se)

Diante dos argumentos expostos acima, verifica-se que **inexiste correlação, por período de apuração**, entre os valores estornados pela Impugnante e os apurados pelo Fisco, pois, conforme relato acima (Fisco), dentre outras ocorrências, a metodologia utilizada pela Impugnante para promover os estornos dos créditos em discussão **não** foi a estabelecida no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 c/c Resolução 4.956/16.

A tabela abaixo traz uma comparação entre os valores glosados pelo Fisco, em cada período (posições credoras verificadas), com as quantias estornadas pela Impugnante (antes do AI):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**COMPARATIVO: VALORES ESTORNADOS FISCO X CONTRIBUINTE
(NOS MESMOS PERÍODOS - POSIÇÕES CREDORAS APURADAS)**

PERÍODO	ESTORNO DE ICMS		VALORES PASSÍVEIS DE DEDUÇÃO
	CONTRIBUINTE	FISCO	
jan-17	0,00	63.166,03	0,00
fev-17	0,00	48.362,17	0,00
mai-17	0,00	5.583,15	0,00
jun-17	21,06	49.906,48	21,06
jul-17	0,00	5.279,65	0,00
nov-17	0,00	29,04	0,00
jan-20	0,00	103,70	0,00
		172.430,24	21,06

Como se vê, haveria uma dedução de apenas R\$ 21,06, em junho de 2017, do total do crédito tributário.

Porém, a Impugnante promoveu outros estornos, em períodos não coincidentes com as posições credoras na CCEE apuradas pelo Fisco.

Dessa forma, ratifica-se o posicionamento quanto à não dedução dos valores estornados pela Impugnante do crédito tributário ora exigido, pois o pedido de restituição do indébito, nos termos estabelecidos na legislação que rege a matéria, afigura-se o mais recomendável ao caso presente, uma vez que há outros valores, além do acima indicado, referente a junho 2017, que a Impugnante terá direito a pleitear a restituição.

Ressalte-se que os estornos promovidos pela Impugnante, conforme acima relatado, ocorreram no exercício de 2021, inexistindo, portanto, risco iminente de perda desse direito.

Arguição de “Erro de Direito - Incorreta Aplicação da Multa Isolada Prevista no Art. 56, II da LEI 6.763/75”

A Impugnante sustenta que a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 somente poderia ser aplicada nos casos previstos no inciso III do art. 53 do mesmo diploma legal, isto é, somente nos casos de não recolhimento do imposto.

Sustenta que, “*como o Auto de Infração ora impugnado foi lavrado pela Fiscalização sob a premissa de que a Impugnante teria aproveitado de forma indevida os créditos de ICMS, no que toca a acusação fiscal do item 2 do relatório fiscal, decorrentes da falta do estorno proporcional deles, em virtude da saída de parte da energia adquirida, por meio de sua cessão de forma multilateral na rede básica do SIN, dentro do MCP, há nítido erro de direito na aplicação da multa isolada*”, isso porque, “*como se trata de suposto aproveitamento indevido de crédito de ICMS, deveria ter sido observado o disposto no inciso IV do art. 53 da Lei 6.763/75, que prevê que as multas serão calculadas tomando como base ‘o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência’*”.

A seu ver, “*não é adequada, portanto, a aplicação da multa de revalidação do art. 56, II, da Lei n. 6.763/75, uma vez que a sua referência, art. 53, III, diz respeito à ação fiscal para aferir a **ocorrência de inadimplência do contribuinte** (‘o valor do imposto não recolhido tempestivamente’), ao passo que a ação fiscal, repita-se, que deu origem à presente autuação, buscou verificar a ocorrência de eventual aproveitamento indevido de crédito de ICMS, oriundo da falta de estorno proporcional dele, pela Impugnante*”.

Acrescenta que, considerando-se que a legislação tributária “*dispõe da multa específica para o aproveitamento indevido de crédito, tal como prescreve o art. 53, IV, do mesmo instrumento normativo, não está autorizada a autoridade fiscal alterar a realidade dos fatos (e do objetivo da autuação) para aplicar penalidade mais gravosa e capitulada em dispositivo legal não coerente com o objetivo da autuação*”.

Requer, nesses termos, o cancelamento da exigência fiscal, “*em razão do erro de direito na aplicação da multa de revalidação, prevista no artigo 56, II da Lei 6.763/75 ao caso concreto*”.

No entanto, em que pesem os seus argumentos, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75 estabelece, claramente, que as multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

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

[...]

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

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

[...]

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

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

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

RICMS/02

Vigência a partir de 01/02/15

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei n° 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

Esclareça-se, porém, que o § 1° do referido dispositivo legal, garante ao contribuinte a quitação do crédito tributário com os créditos acumulados que detiver, observado o disposto nos §§ 2° e 3° do mesmo dispositivo.

Art. 195 ...

§ 1° O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2° O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1°, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3° Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2°, fica vedada a dedução de que trata o § 1°.

§ 4° Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei n° 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1°.

Por sua vez, o § 4° disciplina que valores relativos aos juros de mora e à multa de revalidação sofrerão redução proporcional à parcela quitada mediante utilização de saldos credores acumulados.

Assim, se o contribuinte detiver saldo credor acumulado para quitar a totalidade dos créditos indevidamente apropriados, **ele arcará somente com o valor da multa isolada exigida**, como ocorria à época em que se exigia a recomposição da conta gráfica.

De forma similar, se o saldo credor acumulado for suficiente para cobrir apenas parte dos créditos indevidamente apropriados, **os juros de mora e a multa de revalidação serão exigidos somente de forma proporcional à parcela não quitada**, o que ocorria, também, à época da exigência da recomposição da conta gráfica, em que os créditos do contribuinte eram inferiores aos valores glosados.

Se o contribuinte não possuir nenhum saldo credor, a recomposição geraria valor a recolher exatamente igual ao somatório dos créditos glosados, sobre o qual incidiria a multa de revalidação.

Independentemente dessas observações, a exigência fiscal da multa de revalidação, como já afirmado, está devidamente amparada no caput do art. 195 do RICMS/02.

Há que se destacar que a nova regra contida no dispositivo legal em apreço tem efeitos retroativos, pois a nova redação apenas **instituiu um novo critério de apuração ou de procedimento de fiscalização** (não obrigatoriedade de recomposição da conta gráfica), nos termos do § 1º do art. 144 do CTN, sem qualquer prejuízo ao contribuinte, pois este pode fazer uso de eventuais créditos acumulados que possuir para quitação do crédito tributário, ou, se assim não desejar, manter os créditos em sua conta gráfica para compensação com débitos futuros ou mesmo transferi-los a terceiros, nos termos previstos na legislação.

O próprio Decreto 46.698/14 (art. 4º), que alterou a redação do art. 195 do RICMS/02, faz menção expressa a seus efeitos retroativos, com fulcro no art. 144, § 1º do CTN.

Art. 4º O disposto no art. 1º e no art. 3º deste Decreto **aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144** do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (G.N.)

Portanto, **contrariamente à afirmação da Impugnante**, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação que rege a matéria, uma vez que a exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 está expressamente prevista no art. 195 do RICMS/02, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS (ou de falta de estorno desses mesmos créditos – manutenção indevida de créditos do imposto).

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

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

As Multas Isoladas aplicadas, capituladas no art. 55, incisos II, VII, “c”, XIII, “b” e XXVIII da Lei nº 6.763/75 referem-se a descumprimento de obrigações acessórias, ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

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

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

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

[...]

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:

[...]

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;

[...]

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

[...]

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

[...]

XXVIII - por deixar de emitir nota fiscal referente a entrada de mercadoria, no prazo e nas hipóteses previstos na legislação tributária - 10% (dez por cento) do valor da operação.

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

[...]

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

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

[...]

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

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

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

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

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

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

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

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA

MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a.
VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

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

Das Questões de Cunho Constitucional

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Erick de Paula Carmo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 02 de junho de 2022.

**Marco Túlio da Silva
Relator**

**Marcelo Nogueira de Morais
Presidente / Revisor**