

Acórdão: 24.564/23/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002697521-86  
Impugnação: 40.010155638-12  
Impugnante: Companhia Siderurgica Nacional  
IE: 042014526.04-05  
Proc. S. Passivo: Erick de Paula Carmo/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.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – ENERGIA ELÉTRICA – CCEE – VALOR DA OPERAÇÃO – POSIÇÃO CREDORA.** Consignação em documentos fiscais de valores de operações inferiores à estabelecida na legislação, inerentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE. **Infração caracterizada.** Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento precedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, nos exercícios de 2018 a 2020:

1. 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);
2. 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);
3. 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);
4. 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).
5. Consignação em documentos fiscais de valores de bases de cálculo inferiores à estabelecida na legislação, inerentes às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigências: MI: art. 55, VII, “c” da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, I do mesmo dispositivo legal).
6. Consignação em documentos fiscais de valores das operações inferiores à estabelecida na legislação, inerentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigências: MI: art. 55, VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, II 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 no art. 55,

incisos II, VII, alíneas “a” e “c”, XIII, alínea “b” e XXVIII 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 págs. 23/60, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 213/252.

A Assessoria do CC/MG exara o interlocutório de págs. 253/254, que gera as seguintes ocorrências: **(I)** esclarecimentos da Impugnante (págs. 257/259), com juntada de documentos; **(II)** Manifestação Fiscal (págs. 384/387).

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 388/451, opina, pela procedência do lançamento.

---

### **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.

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, nos exercícios de 2018 a 2020:

1. 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);

2. 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);

3. 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);

4. 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).

5. Consignação em documentos fiscais de valores de bases de cálculo inferiores à estabelecida na legislação, inerentes às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigências: MI: art. 55, VII, “c” da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, I do mesmo dispositivo legal).

6. Consignação em documentos fiscais de valores das operações inferiores à estabelecida na legislação, inerentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigências: MI: art. 55, VII, “a” da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, II do mesmo dispositivo legal).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista nos art. 56, inciso II e das Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos II, VII, alíneas “a” e “c”, XIII, alínea “b” e XXVIII 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:

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

[...]

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.

As posições devedoras mensais do estabelecimento atuado, relativas aos exercícios de 2018 a 2020, observado o rateio de cargas, estão indicadas na aba “Anexo 1.8 - Sobras e Déficits” da planilha denominada “Anexo 1 - CSN\_IE405\_MCP\_2018\_2020”, cujos dados foram extraídos das Pré-Faturas disponibilizadas à SEF/MG pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, devendo-se destacar que não foram apuradas posições credoras no presente processo.

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.

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 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.

As posições devedoras 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.

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 não remuneratórias de energia elétrica, 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-

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Assim, 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, inclusive nos casos em que houve a emissão de documentos, porém com consignação de bases de cálculo inferiores àquelas legalmente estabelecidas.

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.

[...]

§ 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, com relação às posições credoras no Mercado de Curto Prazo, caberia à Impugnante emitir as notas fiscais de saídas de energia e 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, inclusive nos casos em que houve a emissão de documentos, porém com valores das operações inferiores àquelas estabelecidas 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 tributárias 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 4.956/16

**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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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

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.

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

“§ 2º - Para efeito do disposto neste artigo, considera-se Índice de Estorno e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**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”:

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/M2 c/c a cláusula primeira do Convênio ICMS n. 77/11, 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.

Complementa que, numa segunda etapa puramente jurídica, existe a previsão por decreto regulamentar do Estado de Minas Gerais (art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02), a qual incorporou o inciso II da cláusula 2ª do Convênio ICMS nº 15/07, no sentido de que o consumidor livre deveria recolher o ICMS pela entrada de energia elétrica, no MCP, quando estivesse em posição devedora, e não destacando o ICMS, quando cedesse sua sobra energética no MCP, quando estivesse em posição credora.

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 nº 87/96 e do art. 5º, § 1º, item 4 da Lei nº 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.

Observa, nessa linha, 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/02, 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 nº 6.763/75), em violação ao princípio da legalidade tributária insculpido no art. 150, inciso I da Constituição da República de 1988 - CR/88 e no art. 97, inciso I do Código Tributário Nacional - 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 à 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 Déficit (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, 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 nº 1.615.790/MG (julgado em 20/02/18) 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/02.

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 CR/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.

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 Déficit (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.

Por oportuno, seguem abaixo considerações do Fisco sobre “Termos de Cessão”, de acordo com as normas da ANEEL:

#### Manifestação Fiscal

“... Inicialmente, cabe explicar o significado contido na legislação dos ‘termos de cessão’ utilizados pela Impugnante como intuito de corroborar sua argumentação no sentido de que não há incidência do



ICMS nas operações de comercialização de energia elétrica no MCP da CCEE.

Segue abaixo excerto extraído da Resolução Normativa ANEEL n° 109/2004:

“Art. 1º Para os fins e efeitos do disposto nesta Convenção, são adotados os termos, expressões, conceitos e definições, no plural ou no singular, constantes do Procedimento de Comercialização Glossário de Termos, da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE. (Redação dada pela Resolução Normativa ANEEL n° 348, de 06.01.2009, DOU 13.01.2009)

Agente Comprador Cedente - Agente de Distribuição declarante de sobras cedidas no processamento do MCSD. (Item acrescentado pela Resolução Normativa ANEEL n° 260, de 03.04.2007, DOU 13.04.2007)

Agente Comprador Cessionário - Agente de Distribuição declarante de déficits e receptor de sobras no processamento do MCSD. (Item acrescentado pela Resolução Normativa ANEEL n° 260, de 03.04.2007, DOU 13.04.2007)

(...)

Apuração e Liquidação Financeira das Cessões do MCSD - determinação dos valores de débitos e créditos, associados às cessões provenientes do MCSD, seguido dos pagamentos e recebimentos dos valores financeiros envolvidos. (Item acrescentado pela Resolução Normativa ANEEL n° 260, de 03.04.2007, DOU 13.04.2007)

(...)

Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits (MCSD) - processo de realocação, entre Agentes de Distribuição participantes da CCEE, de sobras e déficits de montantes de energia contratados no ACR.

(...)

Termo de Cessão - termo de direitos e obrigações a ser firmado entre os Agentes Compradores Cedentes e os Agentes Compradores Cessionários e interveniência-anuência do Agente Vendedor, que estabelecerão as condições gerais da Cessão, observado o disposto em cláusula específica do CCEAR. (Item acrescentado pela Resolução Normativa ANEEL n° 260, de 03.04.2007, DOU 13.04.2007)

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 4º A comercialização de energia elétrica entre os agentes da CCEE, bem como destes com os consumidores no Sistema Interligado Nacional - SIN, dar-se-á no ACR ou ACL e no Mercado de Curto

Prazo, nos termos da legislação, desta Convenção e de atos complementares e das Regras e Procedimentos de Comercialização. (Redação dada ao caput pela Resolução Normativa ANEEL nº 348, de 06.01.2009, DOU 13.01.2009)

§ 1º A compra e a venda de energia elétrica no ACR será feita entre Agentes Vendedores e Agentes de Distribuição, mediante licitação, na modalidade leilão, ressalvados os casos previstos na legislação.

§ 2º A compra e a venda de energia elétrica no ACL poderá ser feita entre agentes de comercialização, de geração, de exportação, de importação, consumidores livres e consumidores especiais. (Redação dada ao parágrafo pela Resolução Normativa ANEEL nº 348, de 06.01.2009, DOU 13.01.2009)

§ 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.

§ 4º As operações realizadas no Mercado de Curto Prazo serão contabilizadas pela CCEE de acordo com as Regras e Procedimentos de Comercialização, inclusive as relativas ao intercâmbio internacional de energia elétrica e Energia de Reserva, definidas por regulamentação específica, devendo as exposições dos agentes da CCEE serem valoradas ao Preço de Liquidação de Diferenças - PLD. (Redação dada ao parágrafo pela Resolução Normativa ANEEL nº 348, de 06.01.2009, DOU 13.01.2009)

(...)

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

§ 1º Os contratos registrados na CCEE não implicam, necessariamente, compromisso de

entrega física de energia elétrica por parte dos agentes vendedores, podendo a energia ser entregue por outro agente da CCEE, ressalvando-se, para todos os efeitos, que a responsabilidade contratual pela entrega da energia continua sendo do agente vendedor referido no contrato. (Redação dada ao parágrafo pela Resolução Normativa ANEEL n° 348, de 06.01.2009, DOU 13.01.2009)

§ 2° A CCEE poderá exigir a comprovação da existência e validade dos contratos de que trata o caput.

§ 3° A sazonalização e a modulação dos CCEARs e dos contratos decorrentes dos leilões de ajuste, os riscos de exposição a diferenças de preços entre submercados dos CCEARs e os riscos hidrológicos dos CCEARs serão tratados conforme previsto nas Regras e Procedimentos de Comercialização específicos. (Redação dada ao parágrafo pela Resolução Normativa ANEEL n° 348, de 06.01.2009, DOU 13.01.2009)

Art. 7°A. Todos os Termos de Cessão deverão ser assinados pelos Agentes da CCEE envolvidos, para fins de apuração dos valores devidos e posterior Liquidação Financeira das Cessões oriundas do MCS D, segundo as condições e prazos previstos em Regras e Procedimentos de Comercialização específicos. (Caput acrescentado pela Resolução Normativa ANEEL n° 260, de 03.04.2007, DOU 13.04.2007)

§ 1° Os Termos de Cessão não assinados pelos Agentes da CCEE envolvidos deverão ser liquidados bilateralmente entre os Agentes Vendedores e os Agentes Compradores Cessionários envolvidos, sem interferência da CCEE. (Parágrafo acrescentado pela Resolução Normativa ANEEL n° 260, de 03.04.2007, DOU 13.04.2007)

§ 2° A sazonalização e a atualização monetária do preço de venda dos Termos de Cessão serão tratadas conforme previsto nas Regras e Procedimentos de Comercialização específicos. (Redação dada ao parágrafo pela Resolução Normativa ANEEL n° 348, de 06.01.2009, DOU 13.01.2009)“

(GRIFOU-SE)

[...]

Os Termos de Cessão, citado pela Impugnante em sua defesa, conforme redação da referida resolução, dizem respeito a termos de direitos e obrigações a serem firmados entre os Agentes Compradores Cedentes –

Agentes de Distribuição declarantes de sobras cedidas no processamento do MCSD – e os Agentes Compradores Cessionários – Agentes de Distribuição declarantes de déficits e recebedores de sobras no processamento do MCSD.

Por sua vez, o MCSD – Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits (MCSD) – é o processo de realocação, entre Agentes de Distribuição participantes da CCEE, de sobras e déficits de montantes de energia contratados no ACR.

Os Termos de Cessão, continua o texto da RN ANEEL nº 109/2004, deverão ser assinados pelos Agentes da CCEE envolvidos, para fins de apuração dos valores devidos e posterior liquidação financeira das cessões oriundas do MCSD, segundo as condições e prazos previstos em Regras e Procedimentos de Comercialização específicos.

A CCEE, disponibiliza em seu sítio na internet (<https://www.ccee.org.br/en/web/guest/mercado/regras-de-comercializacao>) as regras referentes ao MCSD.

Segue trecho extraído da referida regra:

[...]

Logo, os Termos de Cessão mencionados são relativos às compensações entre Agentes Distribuidores provenientes do MCSD. Trata-se de um procedimento específico que não se confunde com a liquidação ocorrida no MCP da CCEE ...” (Grifos Originais)

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

Resolução Normativa ANEEL nº 622, de 19 de agosto de 2014

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

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

[...]

VIII - contabilização: processo de apuração da comercialização de energia elétrica entre os agentes da CCEE, do qual, em intervalos temporais definidos, resulta a situação de cada agente como

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

credor ou devedor no Mercado de Curto Prazo ..."  
(Grifou-se)

Por outro lado, o § 2º do art. 4º da mesma Resolução da ANEEL, prevê que a compra e a venda de energia elétrica no ACL poderão ser feitas entre diversos agentes, incluindo os consumidores livres.

Resolução Normativa ANEEL nº 622, de 19 de agosto de 2014

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

[...]

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

Oportuno também mencionar o Decreto Federal nº 5.177/04, o qual estabelece as atribuições da CCEE, dentre elas a de efetuar a liquidação financeira dos valores decorrentes das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no mercado de curto prazo.

Art. 2.º A CCEE terá, dentre outras, as seguintes atribuições:

(...)

VI - efetuar a contabilização dos montantes de energia elétrica comercializados e a liquidação financeira dos valores decorrentes das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no mercado de curto prazo. (Grifou-se)

Verifica-se, assim, que o citado decreto explicitamente trata as operações no MCP da CCEE como compra e venda de energia elétrica e não como mera cessão de direitos.

Ora, a Impugnante é cadastrada na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, tendo Perfil de Agente "CSN SIDERURGIC" e Classe de Perfil de Consumidor Livre.

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

As empresas geradoras, distribuidoras, comercializadoras e consumidoras de energia elétrica registram na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica os montantes de energia contratada, assim como os dados de medição, para que desta

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

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

As diferenças positivas ou negativas são liquidadas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), determinado semanalmente para cada patamar de carga (Leve, Média e Pesada) e para cada submercado (Norte, Nordeste, Sudeste/Centro-Oeste e Sul), tendo como base o Custo Marginal de Operação do sistema, limitado por um preço mínimo e por um preço máximo. O PLD é utilizado para valorar todas as quantidades de energia contabilizadas que não estejam cobertas por Contratos Bilaterais.

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

No referido mercado, as relações são multilaterais, ou seja, todos os Agentes compradores adquirirão energia elétrica do conjunto dos vendedores, sem que haja uma relação direta entre comprador e vendedor. O Mercado de Curto Prazo assume posição de comprador e vendedor das sobras de energia dos agentes participantes do mercado.

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

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

De acordo com a legislação que rege a matéria, as operações do Mercado de Curto Prazo, realizadas no âmbito da CCEE, são tratadas como interestaduais, tanto para posições devedoras, quanto para posições credoras, pois não é possível determinar a origem ou destino da energia elétrica, uma vez que, como já afirmado, no Mercado de Curto Prazo as relações são multilaterais, ou seja, todos os agentes compradores adquirirão energia elétrica do conjunto dos vendedores, sem que haja uma relação direta entre comprador e vendedor.

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

Quando na condição deficitária, o agente paga à CCEE pela energia disponibilizada por outros agentes e por ele consumida, valores que a CCEE contabiliza e repassa a quem possuía sobras de energia.

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

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

A conclusão acima é corroborada pelo Acórdão nº 19.655/12/2ª, que afastou a mesma arguição de que as operações com energia elétrica no âmbito da CCEE não estariam sujeitas à incidência do ICMS, por se tratar de mera cessão de direitos, *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 – PÁGS. 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 – PÁGS. 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 PÁGS. 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 SOBRAS. QUANDO NA CONDIÇÃO DE SUPERAVITÁRIA (POSIÇÃO CREDORA), ELE RECEBE DA CCEE PELA ENERGIA QUE FOI DISPONIBILIZADA POR ELE, PARA CONSUMO DE OUTROS AGENTES.

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

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

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

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

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

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” (PÁGS. 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).

Assim, 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.

Quanto ao aspecto estritamente legal, questionado pela Impugnante, há que se destacar que as normas estabelecidas no Convênio ICMS nº 15/07, bem como no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e na Resolução nº 4.956/16, estão em perfeita sintonia com a CF/88 e com os dispositivos legais que disciplinam a tributação das operações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com energia elétrica, presentes tanto na Lei Complementar Federal nº 87/96 (LC nº 87/96) quanto na Lei Estadual nº 6.763/75.

Reitere-se, nesse sentido, que as operações no Mercado de Curto Prazo (MCP) da CCEE são liquidadas de forma multilateral, ou seja, não há identificação da contraparte na operação.

O Agente com posição devedora adquire energia elétrica no MCP da CCEE de todos os demais Agentes com posições credoras.

Por outro lado, o Agente que possuir posição credora fornece energia elétrica no MCP da CCEE para todos os demais Agentes com posições devedoras.

Isso ocorre de forma que toda a energia elétrica disponibilizada pelos Agentes com posições credoras é completamente adquirida pelos Agentes com posições devedoras 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 de uma combinação dessas duas situações.

Admitindo-se, apenas por hipótese, que a aquisição de energia estivesse vinculada a uma operação interestadual, tal aquisição seria normalmente tributada pelo ICMS, sendo a base de cálculo equivalente “ao valor da operação de que decorrer a entrada, nele incluídos todos os custos ou encargos assumidos pelo remetente ou destinatários”, conforme art. 2º, § 2º, inciso III c/c art. 12, inciso XII e 13, inciso VIII da LC nº 87/96 e arts. 5º, § 1º, item “4”, art. 6º, inciso VII e art. 13, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Lei Complementar 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)

-----  
LC nº 87/96

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

[...]

XII - da entrada no território do Estado de 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)

-----  
LC n° 87/96

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada. (Grifou-se)

-----  
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. (Grifou-se)

-----  
Lei n° 6.763/75

Art. 6° Ocorre o fato gerador do imposto:

[...]

VII - no recebimento, por destinatário situado em território mineiro, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto. (Grifou-se)

-----  
Lei n° 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

IX - no recebimento pelo destinatário, situado em território mineiro, de energia elétrica e de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, o valor da operação de que decorrer a entrada, nele incluídos todos os custos ou encargos assumidos pelo remetente ou destinatários. (Grifou-se)

Nesse ponto, cabe um esclarecimento a respeito da imunidade prevista no art. 155, §2º, inciso X, alínea “b” da CF/88.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 748.543, 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.

Portanto, há incidência do imposto na entrada interestadual de energia elétrica para emprego em processo industrial. Essa operação não é abarcada pela não-incidência do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CR/88.

A Lei Maior tratou de beneficiar o Estado de destino (com a totalidade do imposto sobre a operação) e não o contribuinte (com imunidade tributária). Destarte, os contribuintes também deverão respeitar a legislação do Estado de destino onde ocorrer o consumo da energia elétrica.

Por outro lado, a aquisição interna de energia também é normalmente tributada pelo ICMS, conforme os seguintes dispositivos da LC nº 87/96 e da Lei nº 6.763/75:

LC nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

-----  
Lei 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:

1. a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por seu turno, a venda interestadual de energia é amparada pela não incidência do ICMS, motivo pelo qual deve ocorrer a anulação do crédito relativo às operações anteriores, nos termos dos dispositivos abaixo:

### CR/88

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

[...]

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

[...]

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

[...]

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

[...]

X - não incidirá:

[...]

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

### LC n° 87/96

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

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

### Lei n° 6.63/75

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;”

Por sua vez, a saída interna de energia também é uma operação normalmente tributada pelo ICMS, conforme art. 2º, inciso I da LC nº 87/96 e art. 5ª, § 1º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

LC nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

-----  
Lei 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:

1. a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;”

Portanto, tratando-se de agente da CCEE que possua posição devedora, a entrada adicional de energia elétrica em seu estabelecimento seria normalmente tributada pelo ICMS, independentemente de a operação de aquisição ser interna ou interestadual, nos termos dos dispositivos legais supracitados.

De forma similar, o contribuinte com posição credora teria que estornar proporcionalmente seus créditos, em caso operação interestadual, ou sofreria uma redução de seus créditos, em função da saída subsequente tributada, caso a operação fosse interna.

Porém, conforme ressaltado anteriormente, as operações de comercialização de energia elétrica no MCP da CCEE, para fins tributários, são equiparadas a operações interestaduais, por se tratar de ambiente multilateral, ou seja, todos os agentes compradores adquirem energia elétrica do conjunto dos vendedores, sem que haja uma relação direta entre comprador e vendedor, não sendo possível a averiguação se parte ou a totalidade da energia disponibilizada no sistema foi consumida neste Estado ou em outra unidade da Federação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal equiparação, como visto acima, está em perfeita sintonia com o sentido teleológico das normas que regem a matéria, presentes na LC nº 87/96 e na Lei nº 6.763/75.

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 adicional de energia elétrica (posição devedora na CCEE).

Dessa forma, as normas estabelecidas no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e na Resolução nº 4.956/16, que implementaram na legislação mineira o Convênio ICMS nº 15/07, estão em perfeita sintonia com a CF/88 e com os dispositivos legais que estabelecem a tributação das operações com energia elétrica, presentes tanto na Lei Complementar nº 87/96 quanto na Lei nº 6.763/75.

Verifica-se, assim, que a obrigação recolher o ICMS, em caso da posição devedora no MCP da CCEE, prevista no convênio ICMS nº 15/07, bem como no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e na Resolução nº 4.956/16, é mera decorrência das regras legais que regem a matéria, ou seja, essas normas não inovam ou extrapolam os limites da lei, mas apenas regulamentam situações em que as obrigações tributárias já têm previsão legal.

Pelas mesmas razões, é obrigatória a emissão de documentos fiscais de entradas ou saídas de energia, relativamente as posições devedoras ou credoras no MCP, mesmo porque tal obrigação encontra-se expressamente determinada no art. 53-F do Anexo IX do RICMS//02 e na Resolução nº 4.956/16.

Acrescente-se que a incidência do ICMS sobre aquisições interestaduais de energia elétrica, destinada a consumidores finais, independe dos requisitos de habitualidade ou de intuito comercial, nos termos do art. 4º, § 1º, inciso IV da LC nº 87/96 c/c art. 5º, § 1º, item “4” e art. 14, § 2º da Lei nº 6.763/75.

### LC nº 87/96

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.

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

[...]

IV - adquirir lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.” (Grifou-se)

-----  
Lei 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.

-----  
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.

Logo, ainda que as operações no MCP da CCEE (equiparadas a operações interestaduais com energia elétrica) sejam realizadas esporadicamente, não há que se comprovar habitualidade ou intuito comercial para se caracterizar o consumidor de energia elétrica como contribuinte do imposto.

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, inexistindo, pois, qualquer ilegalidade nas disposições contidas no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02.

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

isto é, não se está a tributar as quantidades contratadas, mas apenas a energia que excede as quantidades inerentes aos contratos bilaterais.

A Nota Técnica DGF-SUFIS nº 009/2022 refuta, com muita propriedade, o hipotético bis in idem, baseado na argumentação de que a energia elétrica contabilizada pela CCEE é integralmente tributada em etapas anteriores, *verbis*:

Nota Técnica DGF-SUFIS nº 009/2022

“TRIBUTAÇÃO DAS SOBRAS DE ENERGIA ELÉTRICA NA CONTABILIZAÇÃO DA CCEE:

A Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE é responsável pela contabilização da Energia Elétrica produzida e consumida no Brasil. Este processo, em linhas gerais, consiste em comparar a energia medida (consumida ou gerada) e a contratada (compras ou vendas). Isto é feito em quatro etapas:

1. Registro dos contratos firmados bilateralmente entre os Agentes Compradores e Agentes Vendedores. Além disto é registrado para cada consumidor livre uma parcela de energia oriunda do PROINFA.
2. Registro das medições de consumo e de geração de energia para cada agente.
3. Confronto entre as disponibilidades de energia e as necessidades de energia para cada agente. Neste processo são apontadas as sobras ou déficits de energia de cada agente.
4. Liquidação final com pagamento aos agentes que apresentam sobras e cobrança dos agentes deficitários.

O sistema elétrico brasileiro é interligado nacionalmente, por este motivo o processo de contabilização é nacional, não sendo possível determinar de onde vem o suprimento do déficit de um agente ou para onde vai a sobra de outro. Apenas podemos afirmar que neste sistema todo déficit é suprido pelas sobras dos demais agentes, sendo possível identificar, conforme tabela 1, as hipóteses de surgimento das sobras e dos déficits.

AGENTE	SOBRAS	DÉFICITS
Gerador / Autoprodutor	Excesso de geração própria Excesso de contratos de compra Geração sem registro de contrato de venda	Excesso de contratos de venda Insuficiência de geração Consumo acima do esperado
Comercializador / Distribuidor	Excesso de contratos de compra	Excesso de contratos de venda
Consumidor	Excesso de contratos de compra Excesso nas parcelas do PROINFA Consumo abaixo do esperado	Excesso de contratos de venda Consumo acima do esperado

Tabela 1: Hipóteses de surgimentos das sobras e dos déficits de energia elétrica no sistema interligado nacional.

Considerando o disposto no Art. 3º, III da LC 87/96, a incidência de ICMS nas operações com energia elétrica somente ocorre quando destinada a consumo, considerando também que nas unidades federadas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

signatárias do Convênio ICMS N° 77/2011 (BA, GO, MT, PR, RJ, SC, SE, SP), somente ocorre a incidência do ICMS no efetivo consumo, podemos delimitar, conforme tabela 2, as hipóteses para uma eventual tributação das sobras segundo sua origem.

AGENTE	SOBRAS	ORIGEM DA ENERGIA	UF's CV 77/2011	DEMAIS UF's
Gerador Autoprodutor	Excesso de geração própria	Geração própria	Não tributado	Não tributado
	Excesso de contratos de compra	Compra Interna	Não tributado	Tributado
		Compra interestadual	Não tributado	Não tributado
Comercializador Distribuidor	Excesso de contratos de compra	Compra Interna	Não tributado	Tributado
		Compra interestadual	Não tributado	Não tributado
Consumidor	Consumo abaixo do esperado	Parcela do PROINFA	Não tributado	Não tributado
		Compra Interna	Não tributado	Tributado
		Compra interestadual	Não tributado	Tributado

Tabela 2: Hipóteses de tributação das sobras de energia em relação às operações anteriores.

Observando a tabela acima, de imediato podemos inferir que a maior parte da energia que compõe estas sobras não sofre tributação em etapas anteriores. Isto fica mais evidente quando analisamos as informações contidas nos Relatórios CONFAZ Mensal disponibilizados pela CCEE aos fiscos estaduais. As tabelas abaixo apresentam, para os períodos de 03/2020, 11/2020 e 12/2021, a sumarização das informações contidas nestes relatórios por grupos de agentes com o cálculo de suas sobras e déficits.

CONTABILIZAÇÃO CCEE 03/2020 - ANÁLISE DAS SOBRAS E DEFICITS				
AGENTE	SOBRAS (MWH)	% SOBRAS	DEFICIT (MWH)	% DEFICIT
Gerador / Autoprodutor	7.343.265,22610	56,22%	-11.464.129,93702	87,76%
Comercializador	2.551.323,60303	19,53%	-1.212.959,04041	9,29%
Distribuidor	2.929.630,16518	22,43%	-222.401,92326	1,70%
Consumidor	238.506,93489	1,83%	-163.235,02906	1,25%
<b>BALANÇO</b>	<b>13.062.725,92920</b>		<b>-13.062.725,92975</b>	

Tabela 3: Cálculo de sobras e déficits por tipo de agente – Fonte: CCEE – Relatório CONFAZ Mensal CF2003 Contabilização 03/2020.

CONTABILIZAÇÃO CCEE 11/2020 - ANÁLISE DAS SOBRAS E DEFICITS				
AGENTE	SOBRAS (MWH)	% SOBRAS	DEFICIT (MWH)	% DEFICIT
Gerador / Autoprodutor	8.906.022,11893	64,80%	-10.767.634,2687	78,34%
Comercializador	2.011.431,15085	14,63%	-2.551.005,8568	18,56%
Distribuidor	2.538.481,68374	18,47%	-328.220,88813	2,39%
Consumidor	288.475,60535	2,10%	-97.549,54634	0,71%
<b>BALANÇO</b>	<b>13.744.410,55888</b>		<b>-13.744.410,55993</b>	

Tabela 4: Cálculo de sobras e déficits por tipo de agente – Fonte: CCEE – Relatório CONFAZ Mensal CF2003 Contabilização 11/2020.

CONTABILIZAÇÃO CCEE 12/2021 - ANÁLISE DAS SOBRAS E DEFICITS				
AGENTE	SOBRAS (MWH)	% SOBRAS	DEFICIT (MWH)	% DEFICIT
Gerador / Autoprodutor	8.654.627,75286	56,57%	-11.011.649,4031	71,98%
Comercializador	3.881.312,68995	25,37%	-3.736.410,9498	24,42%
Distribuidor	2.410.422,88184	15,76%	-247.105,75328	1,62%
Consumidor	351.459,21779	2,30%	-302.656,43546	1,98%
<b>BALANÇO</b>	<b>15.297.822,54243</b>		<b>-15.297.822,54164</b>	

Tabela 5: Cálculo de sobras e déficits por tipo de agente – Fonte: CCEE – Relatório CONFAZ Mensal CF2003 Contabilização 12/2021.

Na contabilização, os déficits observados em consumidores livres são supridos pelo montante de energia elétrica que está disponível no sistema elétrico nacional (sobras). Este montante de energia é formado

pelas sobras dos vários agentes que atuam no mercado. Tecnicamente não é possível vincular a sobra de um agente com o déficit de outro. Não existe contrato entre os agentes para tratar de sobras e déficits de energia, para isto existe somente um contrato entre os agentes e a CCEE. Desta forma, o único meio de estabelecer alguma relação entre sobras e déficits e estabelecer uma proporcionalização entre estes montantes.

Assim, considerando que os Geradores, os Autoprodutores e os Comercializadores, para evitar a tributação adquirem energia elétrica quase integralmente em operação interestadual, considerando também que os distribuidores adquirem energia elétrica principalmente em operação interestadual e observando as hipóteses de tributação dispostas na Tabela 2 em conjunto com os dados das tabelas acima, podemos concluir que em média 98% das sobras se originam em agentes nos quais a tributação não ocorre em suas operações de aquisição de energia elétrica e, portanto, podemos afirmar que aproximadamente 98% das sobras disponíveis no sistema interligado nacional não sofreram tributação na origem.

Relativamente as sobras oriundas de consumidores livres temos que avaliar como é composto este montante. Conforme disposto na Tabela 6, o consumo nas UF's (BA, GO, MT, PR, RJ, SC, SE, SP) signatárias do Convênio ICMS N° 77/2011, cuja tributação somente ocorre sobre a energia efetivamente consumida, corresponde em média a 58,84% do consumo total dos consumidores livres. Com isto podemos inferir que em média 58,84% das sobras dos consumidores livres também não foram tributadas na origem. Assim, considerando que, conforme Tabelas 3 a 5, as sobras em consumidores livres correspondem em média a 2% do total das sobras, podemos concluir que em relação ao total, em média 1,2% das sobras em consumidores livres também não foram tributadas.

Com isto podemos afirmar que em média, mais que 99% das sobras não foram tributadas na origem, por consequência podemos dizer que mais que 99% dos déficits foram supridos por energia elétrica que não sofreu tributação na origem.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONTABILIZAÇÃO CCEE - DISTRIBUIÇÃO DO CONSUMO E DO PROINFA			
PERÍODO	2020-03	2020-11	2021-12
CARGA TOTAL (MWH)	14.937.498,611	15.721.721,165	17.044.604,747
CARGA UF - CV77 (MWH)	8.868.286,303	9.252.977,062	9.937.949,912
% UF - CV77	59,37%	58,85%	58,31%
PROINFA (MWH)	849.789,920	1.058.904,573	972.771,346
% PROINFA	5,69%	6,74%	5,71%

Tabela 6: Carga dos consumidores e contratos PROINFA – Fonte: CCEE – Relatório CONFAZ Mensal CFZ004 Consumo – CFZ007 Contratos.

Além disto, a cada consumidor livre é atribuída uma cota de energia elétrica oriunda do PROINFA, programa instituído pela Lei Federal nº 10.438/2002, tendo por objetivo incentivar empreendimentos de geração de pequeno porte ou produtores independentes autônomos, concebidos com base em fontes eólicas, pequenas centrais hidrelétricas e biomassa. Na liquidação da CCEE, para a cota que cabe ao consumidor livre, não há emissão de nota, nem pagamento de imposto diretamente nesta operação, ou seja, considerando informação da Tabela 6, constatamos que aproximadamente 6% da energia atribuída aos consumidores livres na contabilização não é tributada. Para este caso, a tributação somente é possível no momento da contabilização. Além disto, como a cota de energia é atribuída a todos os consumidores livres, caso um consumidor não realize consumo, o montante desta cota se caracterizará como uma sobra sem tributação.

Diante dos fatos expostos que indicam que quase 100% da energia não sofre tributação em operações anteriores e da impossibilidade de identificação da origem da energia que compõe as sobras, foi firmado o Convênio ICMS Nº 15/2007, tratando da equiparação destas operações às operações interestaduais.

### CONCLUSÃO:

Assim, considerando que nas operações interestaduais a incidência somente ocorre na entrada para consumo. Os trabalhos fiscais em consumidores livres, no caso de posição devedora, exigem a emissão de nota fiscal de entrada com destaque do imposto, pois não é possível identificar a origem das sobras que suprem os consumidores em posição devedora, bem como não é possível afirmar que esta energia sofreu tributação em etapas anteriores, pelo contrário, é possível sim, afirmar que não houve tributação em etapas anteriores.” (Grifou-se).

- Alegação 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 industrialização de cimento, 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, inciso X, alínea b, da CR/88.

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 nº 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!

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ...

- 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 ...

- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NA ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA DECORRENTE DA VERIFICAÇÃO DE POSIÇÃO DEVEDORA NO MCP DA CCEE ...

- 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 ...

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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

[...]

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 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 Autuada 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Alegação 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 o Fisco tomou, como base de cálculo do imposto devido, o preço liquidado pela CCEE, no mercado de curto prazo, qual seja: o PLD – Preço da Liquidação 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/02, 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 5.163/04, 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.

No tocante aos Encargos de Segurança Energética (ESE), a Impugnante afirma que, desde a edição da Resolução CNPE nº 08/07, 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 08/07, 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 devem ser excluídos os encargos acima devem ser excluídos da base de cálculo apuradas pelo Fisco.

No que concerne à taxa de inadimplência compartilhada, 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/02, a taxa de inadimplência compartilhada, as eventuais multas e juros moratórios aplicados pela CCEE também devem ser excluídos do feito fiscal.

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

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, como as multas por inadimplemento e juros bancários, por exemplo, e parcelas que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores.

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

Resolução nº 4.956/16

**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. (Grifou-se).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, antes de serem somados os valores dos ajustes 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, motivo pelo qual não foram incluídas no feito fiscal.

Não obstante as conclusões acima, com o intuito de afastar qualquer dúvida sobre o tema em tela, a Assessoria do CC/MG exarou o interlocutório de págs. 253/254, cujo teor é autoexplicativo, *in verbis*:

### Interlocutório

“... Quanto aos Questionamentos sobre as Bases de Cálculo Adotadas pelo Fisco – ‘Valor a Liquidar’:

De acordo com as informações contidas nos autos, os dados da contabilização da CCEE, relativos ao exercício de 2018, são os seguintes:

[...]

Tomando como referência o quadro acima e o Relatório SUM001 (primeiro relatório), favor providenciar o que se segue:

**1.1)** Para cada período objeto da presente autuação (exercícios de 2018 a 2020), especifique a descrição e a natureza de cada uma das rubricas que compõem os montantes mensais relativos à coluna “Ajustes” das Pré-Faturas da CCEE (Anexo 1.1);

**1.2)** Indique quais parcelas, segundo o entendimento dessa Empresa, devem ser excluídas dos valores mensais inerentes ao “Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente”, para fins de apuração das posições devedoras ou credoras na CCEE, nos termos estabelecidos no art. 1º, caput e §§ 1º e 2º da Resolução 4.956/16, bem como aquelas que devem ser mantidas no montante mensal a liquidar, caso se refiram a parcelas remuneratórias de energia, não tributadas em liquidações anteriores, apresentando as devidas justificativas;

**1.3)** Aponte, observado o rateio de cargas, quais seriam os valores das posições devedoras ou credoras mensais do estabelecimento, nos períodos supracitados, conforme o disposto no art. 1º, caput e §§ 1º e 2º da Resolução 4.956/16.

Acostar ao processo, em modo Excel, todas as planilhas que forem elaboradas, relativas às informações acima.

A seguir, vista ao Fisco ...” (Grifou-se)

Com relação ao subitem 1.1, a Impugnante limitou-se a informar que “as planilhas ‘Sumário\_SUM001’ juntadas contêm, no quadro 3, as descrições dos valores da coluna ajustes”, o que equivale a dizer que a Impugnante não especificou a natureza de cada uma das rubricas que compõem os montantes mensais relativos à coluna “Ajustes” das Pré-Faturas da CCEE, apesar de ter apresentado a descrição de cada uma das rubricas, em planilhas mensais.

Quanto ao subitem 1.2, a Impugnante relatou que “refez o cálculo do Fisco, baseando-se nas notas fiscais emitidas em cada mês, conforme apontam os documentos em PDF compilados por ano do período autuado ...”, porém, assim como o item anterior, não indicou quais parcelas, segundo o seu entendimento, deveriam ser excluídas dos valores mensais inerentes ao “Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente”, para fins de apuração das posições devedoras ou credoras na CCEE, nos termos estabelecidos no art. 1º, caput e §§ 1º e 2º da Resolução 4.956/16, bem como aquelas que deveriam ser mantidas no montante mensal a liquidar, caso se referissem a parcelas remuneratórias de energia, não tributadas em liquidações anteriores, com as devidas justificativas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resolução nº 4.956/16

**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.

Por fim, no tocante ao subitem 1.3, a Impugnante destacou que os seus cálculos estão na aba “Cálculo CSN” da planilha “Anexo 1”, localizada antes da aba “Anexo 1-1 – Pré-fatura EE CCEE” (anexos do interlocutório), conforme quadro ilustrativo abaixo, relativo ao exercício de 2018:

Ano/Mês	Pontos de Consumo	Consumo (MWh)	Compra CSN Energia (MWh)	Compra Igarapava CSN SIDERURGIC APE	Compra Furnas (MWh)	PROINFA (MWh)	Net (MWh)	PLD (R\$/MWh)	Net preço - negativo é compra no MCP (R\$)	Valor da operação (R\$)	Alíquota (Posição Devedora)	ICMS a Recolher (R\$)
201801	CSN-ARCOS-MG	14.189,05	12.743,68	1.200,57	-	222,85	(21,95)	180,07	(3.953,17)	4.820,94	18%	867,77
201802	CSN-ARCOS-MG	15.021,66	13.510,48	1.253,21	-	199,87	(58,10)	188,79	(10.969,50)	13.377,44	18%	2.407,94
201803	CSN-ARCOS-MG	21.272,56	19.329,59	1.746,43	-	211,85	15,31	219,23	3.356,23	-	18%	-
201804	CSN-ARCOS-MG	15.147,22	13.819,81	1.136,42	-	212,16	21,17	109,71	2.322,29	-	18%	-
201805	CSN-ARCOS-MG	20.010,43	18.409,31	1.388,55	-	227,18	14,61	325,46	4.754,81	-	18%	-
201806	CSN-ARCOS-MG	20.273,88	18.880,58	1.255,74	-	225,34	87,79	472,87	41.512,09	-	18%	-
201807	CSN-ARCOS-MG	19.144,00	18.156,67	900,79	-	223,12	136,57	505,18	68.992,28	-	18%	-
201808	CSN-ARCOS-MG	20.431,68	19.342,57	927,14	-	237,32	75,36	505,18	38.068,05	-	18%	-
201809	CSN-ARCOS-MG	15.765,02	14.773,48	812,57	-	239,95	60,98	472,75	28.827,19	-	18%	-
201810	CSN-ARCOS-MG	18.208,45	17.010,00	988,75	-	256,39	46,69	271,83	12.691,95	-	18%	-
201811	CSN-ARCOS-MG	16.522,33	15.280,40	1.045,94	-	256,80	60,80	123,92	7.534,72	-	18%	-
201812	CSN-ARCOS-MG	19.540,11	17.557,55	1.673,72	-	246,39	(62,45)	78,96	(4.930,86)	6.013,25	18%	1.082,38

Analisando-se a planilha por ela apresentada, verifica-se que a Impugnante adota a seguinte metodologia:

- Para cada estabelecimento, verifica os dados do consumo, das compras e da quota do PROINFA (em MWh);
- Calcula o balanço energético do estabelecimento (coluna “NET – MWh”);
- Considera como resultado de sua posição no MCP da CCEE o valor “NET - MWh” (balanço energético do estabelecimento, sem observar o balanço do Perfil de Agente e o rateio de cargas) multiplicado pelo PLD médio do Submercado Sudeste/Centro Oeste em cada mês de competência;



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Para os resultados negativos (compra de energia no MCP), calcula o valor do ICMS a recolher;

- Despreza os resultados positivos, que gerariam estornos de créditos.

Essa metodologia, no entanto, é totalmente contrária à legislação que rege a matéria, pois, além de outras inconsistências formais, o que se verifica é que a Impugnante confunde o conceito de Balanço Energético com as posições financeiras devedoras ou credoras a serem liquidadas pela CCEE.

No processo da liquidação das diferenças, o primeiro passo da CCEE é o cálculo do balanço energético do “Perfil de Agente”.

Como já informado, 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.

Um Balanço Energético positivo, caracteriza sobras de energia, enquanto um resultado negativo representa um déficit de energia do perfil do agente.

Essas sobras e déficits, valoradas pelo PLD, serão liquidadas pela CCEE, gerando as posições devedoras ou credoras no Mercado de Curto Prazo (MCP), objeto das exigências relativas ao presente processo.

Essa valoração, inicialmente restrita ao balanço energético (de todas as suas rubricas), resulta no valor indicado na coluna denominada “Total Mensal do Resultado do Mercado de Curto Prazo”.

A seguir, a CCEE inclui os demais débitos e créditos financeiros relativos às movimentações de energia, incluindo os encargos do sistema, conforme exemplo abaixo, referente ao exercício de 2018.

Ano/Mês	Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)	Total de Encargos Consolidados - ENCARGOS a,m - (R\$)	Total de Ajustes referente ao Alívio Retroativo - TAJ_AR a,m - (R\$)	Ajuste Decorrente de Recontabilizações - AJU_RECON a,m - (R\$)	Resultado Referente ao Excedente Financeiro da Energia de Reserva - RES_EXCD_ER a,m (R\$)	Efeito dos Custos devido ao descolamento entre PLD e CMO - E_DESC a,m - (R\$)	Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)	Ajustes - (R\$)	Valor a liquidar pelo perfil de agente - (R\$)
	A	B	C	D	E	F	G = A + B + C + D + E + F	H	I = G + H
201801	-3.060.393,94	-34.934,76	98.471,62	4.345,06	0,00	0,00	-2.992.512,02	2.638.954,91	-353.557,11
201802	-3.158.798,62	-34.645,09	462.933,42	-10.893,28	0,00	0,00	-2.741.403,57	2.521.658,11	-219.745,46
201803	-3.540.597,56	-43.549,57	1.700.875,45	-5.597,40	0,00	0,00	-1.888.869,08	2.782.096,51	893.227,43
201804	-2.374.355,98	-812.334,69	0,00	-22.386,21	0,00	0,00	-3.209.076,88	4.460.793,06	1.251.716,18
201805	-3.894.422,33	-18.205,65	34.934,32	-74.686,13	0,00	0,00	-3.952.379,79	2.668.536,47	-1.283.843,32
201806	-5.045.416,40	-916.467,77	0,00	6.303,73	1.226.938,49	-184,79	-4.728.826,74	2.869.391,73	-1.859.435,01
201807	-4.311.202,12	-531.324,43	0,00	8.645,34	1.098.722,31	-47.219,34	-3.782.378,24	2.149.997,52	-1.632.380,72
201808	-4.405.508,66	-397.891,83	0,00	-7.555,21	1.259.535,84	-138.753,14	-3.690.173,00	2.205.071,34	-1.485.101,66
201809	-4.127.812,90	-811.530,07	0,00	7.634,99	532.610,08	0,00	-4.399.097,90	2.152.567,72	-2.246.530,18
201810	-1.872.410,57	-659.125,58	0,00	2.085,20	0,00	0,00	-2.529.450,95	1.186.496,51	-1.342.954,44
201811	-1.553.564,59	-561.402,22	0,00	-120.361,58	0,00	0,00	-2.235.328,39	1.513.737,45	-721.590,94
201812	-1.422.855,54	-544.776,91	0,00	10.686,93	0,00	-0,61	-1.956.946,13	724.593,69	-1.232.352,44

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A coluna “Resultado Final” representa a soma aritmética do “Total Mensal do Resultado do Mercado de Curto Prazo” (coluna “A”) com os demais débitos e créditos financeiros (colunas “B” a “F”).

Por outro lado, na coluna “Ajustes” é inserido o valor global do total de débitos e créditos relativos a todos os demais valores não referentes às rubricas especificadas nas colunas “B” a “F”, remuneratórios ou não de energia, tributados ou não em contabilizações anteriores.

Da soma aritmética das colunas “Resultado Final” e “Ajustes”, obtém-se o “Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente”, ponto de partida para a apuração das posições financeiras devedoras ou credoras do “Perfil de Agente”.

Desse valor (“Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente”), devem ser excluídas todas as parcelas não remuneratórias de energia ou que já foram tributadas em liquidações anteriores, conforme as normas legais que regem a matéria, para fins de apuração das obrigações tributárias a serem observadas pelo contribuinte, de acordo com sua posição financeira, observado o critério do rateio de cargas, para cada estabelecimento associado ao perfil de agente (rateio proporcional da posição do perfil de agente, de acordo com o consumo de cada estabelecimento, em relação ao consumo total).

No caso do presente processo, as posições devedoras ou credoras foram apuradas tomando-se como referência os valores indicados na coluna “Resultado Final – Resultado a, m - (R\$)”, observado o rateio de cargas, ou seja, do Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente, foram excluídos os montantes relativos à coluna “Ajustes (R\$)”, por terem sido considerados pelo Fisco como parcelas não remuneratórias de energia, como as multas por inadimplemento e juros bancários, por exemplo, e parcelas já tributadas em liquidações anteriores, conforme abaixo:


Ano/Mês	Ano/Mês de Liquidação	Perfil de Agente	Contabilização do Agente (R\$)	Participação da Carga	Contabilização da Carga (R\$)	Posição na CCEE
201801	201803	CSN SIDERURGIC	-2.992.512,02	7,09%	-212.174,95	DEVEDORA
201802	201804	CSN SIDERURGIC	-2.741.403,57	8,18%	-224.233,74	DEVEDORA
201803	201805	CSN SIDERURGIC	-1.888.869,08	10,31%	-194.789,42	DEVEDORA
201804	201806	CSN SIDERURGIC	-3.209.076,88	6,96%	-223.506,19	DEVEDORA
201805	201807	CSN SIDERURGIC	-3.952.379,79	9,66%	-381.956,20	DEVEDORA
201806	201808	CSN SIDERURGIC	-4.728.826,74	11,16%	-527.576,85	DEVEDORA
201807	201809	CSN SIDERURGIC	-3.782.378,24	8,94%	-338.204,44	DEVEDORA
201808	201810	CSN SIDERURGIC	-3.690.173,00	9,75%	-359.820,99	DEVEDORA
201809	201811	CSN SIDERURGIC	-4.399.097,90	9,05%	-398.074,27	DEVEDORA
201810	201812	CSN SIDERURGIC	-2.529.450,95	8,97%	-226.771,42	DEVEDORA
201811	201901	CSN SIDERURGIC	-2.235.328,39	8,22%	-183.851,62	DEVEDORA
201812	201902	CSN SIDERURGIC	-1.956.946,13	9,88%	-193.410,66	DEVEDORA

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Ano/Mês	Ano/Mês de Liquidação	Perfil de Agente	Contabilização do Agente (R\$)	Participação da Carga	Contabilização da Carga (R\$)	Posição na CCEE
201901	201903	CSN SIDERURGIC	-1.738.938,10	8,39%	-145.956,86	DEVEDORA
201902	201904	CSN SIDERURGIC	-4.357.943,35	6,80%	-296.209,68	DEVEDORA
201903	201905	CSN SIDERURGIC	-4.085.746,46	9,31%	-380.391,29	DEVEDORA
201904	201906	CSN SIDERURGIC	-2.623.595,74	10,62%	-278.618,16	DEVEDORA
201905	201907	CSN SIDERURGIC	-2.186.380,94	10,19%	-222.757,43	DEVEDORA
201906	201908	CSN SIDERURGIC	-1.394.800,32	8,90%	-124.110,09	DEVEDORA
201907	201909	CSN SIDERURGIC	-1.487.579,87	12,08%	-179.671,94	DEVEDORA
201908	201910	CSN SIDERURGIC	-6.060.841,51	13,58%	-822.796,52	DEVEDORA
201909	201911	CSN SIDERURGIC	-2.593.515,55	10,79%	-279.865,91	DEVEDORA
201910	201912	CSN SIDERURGIC	-2.524.576,22	11,41%	-288.020,69	DEVEDORA
201911	202001	CSN SIDERURGIC	-2.961.806,19	9,96%	-294.863,56	DEVEDORA
201912	202002	CSN SIDERURGIC	-3.415.193,85	10,12%	-345.625,76	DEVEDORA

Ano/Mês	Ano/Mês de Liquidação	Perfil de Agente	Contabilização do Agente (R\$)	Participação da Carga	Contabilização da Carga (R\$)	Posição na CCEE
202001	202003	CSN SIDERURGIC	5.627.515,43	10,10%	568.561,99	CREDORA
202002	202004	CSN SIDERURGIC	-641.385,93	9,15%	-58.701,42	DEVEDORA
202003	202005	CSN SIDERURGIC	500.228,17	7,27%	36.344,19	CREDORA
202004	202006	CSN SIDERURGIC	-576.776,28	9,12%	-52.601,12	DEVEDORA
202005	202007	CSN SIDERURGIC	-606.644,68	10,50%	-63.676,23	DEVEDORA
202006	202008	CSN SIDERURGIC	2.187.747,98	7,98%	174.545,27	CREDORA
202007	202009	CSN SIDERURGIC	-115.458,75	11,64%	-13.439,23	DEVEDORA
202008	202010	CSN SIDERURGIC	551.722,64	11,68%	64.417,09	CREDORA
202009	202011	CSN SIDERURGIC	506.448,59	11,37%	57.583,06	CREDORA
202010	202012	CSN SIDERURGIC	-1.324.244,35	10,57%	-139.921,68	DEVEDORA
202011	202101	CSN SIDERURGIC	-4.304.973,46	11,64%	-500.884,08	DEVEDORA
202012	202102	CSN SIDERURGIC	-6.433.559,25	9,09%	-584.504,23	DEVEDORA

Esclareça-se que a própria CCEE define a coluna “Ajustes” como sendo referente a valores de ajustes financeiros com caráter provisório, conforme excertos do documento Liquidação, parte integrante das Regras de Comercialização estabelecidas pela CCEE, que evidenciam essa definição:

**Regras de COMERCIALIZAÇÃO** 

### 2.1.1. Detalhamento da Apuração dos Valores a Liquidar

O processo de apuração dos valores a liquidar para um conjunto de perfis de agentes na CCEE é realizado de acordo com os seguintes comandos e expressões:

- Os ajustes, considerados na liquidação do agente, são realizados para dar cumprimento a decisões judiciais ou administrativas de caráter provisório, e são determinados mediante a utilização de mecanismo auxiliar de cálculo.
- O cálculo do Valor a ser Liquidado considera o Resultado Final, obtido no processo de contabilização por meio do módulo de regras "Consolidação de Resultados", acrescido dos eventuais ajustes atribuídos para cada perfil de agente, no mês de apuração, conforme a seguinte expressão:

$$V\_LIQUI_{a,m} = RESULTADO_{a,m} + AJUSTES_{a,m} + AJU\_INAD\_DSS_{a,m}$$

Onde:

- $V\_LIQUI_{a,m}$  é o Valor a ser Liquidado, do perfil de agente "a", no mês de apuração "m"
- $RESULTADO_{a,m}$  é o Resultado Final do perfil de agente "a" no mês de apuração "m"
- $AJUSTES_{a,m}$  é o Valor do Ajuste para o perfil de agente "a" no mês de apuração "m"
- $AJU\_INAD\_DSS_{a,m}$  é o Ajuste de Inadimplância por Desligamento sem Sucessão do agente "a", no mês de apuração "m"

**Regras de COMERCIALIZAÇÃO** 

### 2.1.2. Dados de Entrada da Apuração dos Valores a Liquidar

Resultado Final		
<b>RESULTADO<sub>a,m</sub></b>	Descrição	Montante a liquidar resultante do processo de contabilização da CCEE, atribuída ao perfil de agente "a", no mês de apuração, "m". Valores positivos para esta variável representam a posição credora do agente enquanto valores negativos representam um saldo devedor atribuído ao agente.
	Unidade	R\$
	Fornecedor	Consolidação de Resultados (Consolidação de Resultados)
	Valores Possíveis	Positivos, Negativos ou Zero
	<hr/>	
Valor dos Ajustes de Contabilização		
<b>AJUSTES<sub>a,m</sub></b>	Descrição	Valor dos ajustes realizados para dar cumprimento a decisões judiciais ou administrativas de caráter provisório, por perfil de agente "a", no mês de apuração, "m"
	Unidade	R\$
	Fornecedor	CCEE
	Valores Possíveis	Positivos, Negativos ou Zero

Por sua vez o valor da coluna "Resultado Final – Resultado" é composto pelo montante referente à coluna "Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM\_MCP" (resultado financeiro do balanço energético em MWh valorado pelo PLD para o perfil de Agente), acrescido dos valores das parcelas remuneratórias de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional (SIN).

Ressalte-se que o estabelecimento autuado é agente da CCEE, tendo, pois, plena ciência de todos os valores que compuseram as liquidações mensais do mercado de curto prazo de energia elétrica (estabelecimento associado ao Agente Centralizador da CCEE, pertencente à mesma empresa).

Assim, se fosse o caso, caberia à Impugnante, como solicitado no interlocutório, apontar objetivamente eventuais valores remuneratórios ou não de

energia, identificando-os e discriminando-os detalhadamente, com apresentação de documentação comprobatória da origem, natureza e valor de cada uma dessas parcelas, que deveriam ser excluídas ou mantidas no “Valor a Liquidar do Perfil de Agente”, para fins de apuração de suas posições devedoras ou credoras.

No entanto, apesar do interlocutório de págs. 253/254, essas informações e demonstrações não foram apresentadas, ou seja, a Impugnante não trouxe aos autos documentos que pudessem contraditar o feito fiscal.

Seguem abaixo as considerações do Fisco sobre o interlocutório, cujas conclusões são integralmente ratificadas pela Assessoria:

#### Manifestação Fiscal

“... Abaixo seguem os itens formulados pela Assessoria do CCMG e a manifestação da Autuada sobre cada um deles:

[...]

#### Da Análise Fiscal

A Impugnante em sua manifestação ao despacho interlocutório não esclarece a natureza de nenhuma das parcelas (rubricas) existentes no Quadro 3 do relatório SUM001 associado a cada perfil de agente em cada mês de competência, cujo somatório refere-se ao valor da coluna Ajustes informada no relatório de Prefeitura da CCEE.

De fato, o que se depreende da manifestação da Impugnante (planilha “Cálculo CSN” apresentada às págs. 260) é que, no seu entendimento, a posição no MCP da CCEE deve ser apurada com base nas quantidades fornecidas de energia elétrica constantes nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores de seu estabelecimento, considerando-se também seu consumo registrado e sua cota do PROINFA. Com esses valores a Autuada calculou o seu ‘balanço energético’ (denominado ‘Net’) subtraindo de suas ‘entradas’ (notas fiscais de aquisição de energia elétrica somadas à cota do PROINFA) o seu consumo registrado na CCEE.

Finalmente, considerou como resultado de sua posição no MCP da CCEE o valor ‘Net’ multiplicado pelo Preço de Liquidação das Diferenças (PLD) médio do Submercado Sudeste/Centro Oeste em cada mês de competência. Tudo isso ao arrepio da legislação tributária vigente sobre o tema.

Além do fato de que a legislação tributária estabelece o resultado do perfil de agente como definidora da posição devedora ou credora no MCP da CCEE (que abrange todas as unidades consumidoras do perfil) e a Autuada individualiza o cálculo por unidade

consumidora, a mesma legislação também define que a posição na CCEE corresponde a uma posição financeira a qual considera todas as parcelas remuneratórias da energia elétrica que são somadas ao Total Mensal do Mercado de Curto Prazo (balanço energético valorado ao PLD), enquanto os cálculos apresentados pela Impugnante não deixam dúvidas de que ela despreza tais valores de parcelas remuneratórias.

Como se não bastasse, em seus cálculos a Impugnante ignora quaisquer obrigações tributárias quanto às suas posições credoras ao não identificar valor da operação nem eventuais estornos decorrentes de tais posições.

Ademais, no cálculo de seu 'balanço energético' ou 'Net', ela não considera os contratos bilaterais de compra registrados, mas as notas fiscais emitidas pelos seus fornecedores. Como já explicado anteriormente, o que define a posição devedora ou credora no MCP da CCEE é o resultado por perfil de agente. No caso da Autuada, seu estabelecimento faz parte de um perfil denominado CSN SIDERURGIC, o qual representa três cargas, sendo uma em MG (estabelecimento autuado) e duas no RJ. O balanço energético valorado ao PLD, valor que somado às demais parcelas remuneratórias sobre energia elétrica resultam na definição da posição devedora ou credora na CCEE, é calculado com base nos registros de contratos de compra e venda e de consumo do perfil de agente para a classe Consumidores Livres. A CCEE não detém informações sobre as notas fiscais emitidas, apenas do consumo medido e dos contratos registrados e o cálculo é feito por perfil e não individualizado por estabelecimento. Logo, o cálculo empreendido pela Autuada não encontra suporte regulatório, tampouco legal.

O Fisco esclarece detalhadamente no Anexo 1.8 - Sobras e Déficits (págs. 16) e em sua manifestação (págs. 213-252), com base na legislação que rege o tema, a base de cálculo utilizada para apuração das infrações cometidas.

A metodologia de cálculo apresentada pela Impugnante não encontra o mínimo respaldo na legislação tributária pertinente.

Em suma, a Impugnante literalmente 'inventa' uma metodologia de cálculo sem nenhuma base legal. ...” (Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Alegação quanto às “Acusações Fiscais de Falta de Emissão de Notas Fiscais – Exclusão por Acessoriedade”:

A Impugnante afirma que, no caso das acusações fiscais nºs 1 e 3, 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, 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.

Essa questão, no entanto, já foi ultrapassada nos tópicos anteriores, onde foi afirmado que a obrigação recolher o ICMS, em caso da posição devedora no MCP da CCEE, ou de estornar proporcionalmente os créditos, na hipótese de posição credora, prevista no convênio ICMS nº 15/07, bem como no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e na Resolução nº 4.956/16, é mera decorrência das regras legais que regem a matéria, ou seja, essas normas não inovam ou extrapolam os limites da lei, mas apenas regulamentam situações em que as obrigações tributárias já têm previsão legal.

Pelas mesmas razões, é obrigatória a emissão de documentos fiscais de entradas ou saídas de energia, relativamente as posições devedoras ou credoras no MCP, mesmo porque tal obrigação encontra-se expressamente determinada no art. 53-F do Anexo IX do RICMS//02 e na Resolução nº 4.956/16.

Deve ser rejeitada, portanto, a tese da Impugnante quanto à não incidência do ICMS sobre as operações com energia no Mercado de Curto Prazo da CCEE e quanto à não obrigatoriedade de emissão dos documentos fiscais de entradas ou saídas de energia, relativos às posições devedoras ou credoras no MCP.

Assim, o feito fiscal afigura-se correto, motivo pelo qual são legítimas as exigências referentes ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e das Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos VII, alínea “c” e XXVIII da Lei nº 6.763/75 (multas isoladas já adequadas aos limites estabelecidos no § 2º do art. 55 da mesma lei).

### **Da Sujeição Passiva:**

A Impugnante requer a que o estabelecimento autuado (Companhia Siderúrgica Nacional S/A - CNPJ nº 33.042.730/0067-30 – IE nº 042014526.04-05) seja excluído da sujeição passiva e, em seu lugar, seja considerado o estabelecimento da CSN Cimentos S/A (CNPJ nº 38.282.487/0002-04 – IE nº 003887266.00-25).

Na sua visão, o estabelecimento autuado foi alçado equivocadamente à condição de contribuinte originário, visto que, mediante a operação denominada “DROP DOWN”, houve cessação da exploração econômica de sua atividade industrial.

Sem razão, contudo, a Impugnante.

Ressalte-se, nesse sentido, que essa questão foi minuciosamente abordada no Acórdão nº 23.256/22/2ª, relativo ao PTA nº 01.002305542-86, no qual constavam no polo passivo o estabelecimento autuado e, como coobrigado, na condição de responsável subsidiário, o estabelecimento CSN Cimentos S.A. (IE nº 003887266.00-25).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mencionado PTA, o requerimento era em sentido contrário, qual seja, a exclusão da CSN Cimentos S.A. do polo passivo obrigação tributária, sob o argumento de que a operação de *drop down* realizada não se enquadrava nas hipóteses estabelecidas nos arts. 132 e 133, inciso II do CTN.

Porém, a D. 2ª Câmara de Julgamento afastou os argumentos da defesa e manteve ambos os estabelecimentos no polo passivo da obrigação tributária, ressaltando a responsabilidade subsidiária do então coobrigado, nos seguintes termos:

ACÓRDÃO Nº 23.256/22/2ª

PTA/AI: 01.002305542-86

IMPUGNANTE: COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL

IE: 042014526.04-05

CSN CIMENTOS S.A. (COOB.)

IE: 003887266.00-25

RELATÓRIO:

“VERSA A PRESENTE AUTUAÇÃO SOBRE A CONSTATAÇÃO DAS SEGUINTE IRREGULARIDADES:

APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2018 A JANEIRO DE 2021, RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

EXIGÊNCIAS DO ICMS APURADO, ACRESCIDO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO À DIFERENÇA DE ALÍQUOTA, NO PERÍODO DE JANEIRO A AGOSTO DE 2018, REFERENTE ÀS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

A EMPRESA CSN CIMENTOS S/A FOI INCLUÍDA NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL SUBSIDIÁRIA, COM FULCRO NO ART. 133, INCISO II DO CTN, TENDO EM VISTA A OPERAÇÃO DE REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA REALIZADA EM 31/01/21, DENOMINADA PELA AUTUADA COMO “DROP DOWN”.

CONFORME ATA DA ASSEMBLEIA GERAL EXTRAORDINÁRIA, REALIZADA EM 31/01/21, TODAS AS AÇÕES DA CSN CIMENTOS S/A FORAM SUBSCRITAS PELA ACIONISTA COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL QUE INTEGRALIZOU O CAPITAL SOCIAL COM O “ACERVO LÍQUIDO COMPOSTO DOS ATIVOS, PASSIVOS, BENS, DIREITOS E OBRIGAÇÕES QUE COMPÕEM A UNIDADE DE CIMENTOS DA COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL.” ...”

DECISÃO:



“... DA SUJEIÇÃO PASSIVA

CONFORME RELATADO, A EMPRESA CSN CIMENTOS S/A FOI INCLUÍDA NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL SUBSIDIÁRIA, COM FULCRO NO ART. 133, INCISO II DO CTN, TENDO EM VISTA A OPERAÇÃO DE REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA REALIZADA EM 31/01/21, DENOMINADA PELA AUTUADA COMO “DROP DOWN”.

[...]

CONFORME ATA DA ASSEMBLEIA GERAL EXTRAORDINÁRIA, REALIZADA EM 31/01/21, TODAS AS AÇÕES DA CSN CIMENTOS S/A FORAM SUBSCRITAS PELA ACIONISTA COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL QUE INTEGRALIZOU O CAPITAL SOCIAL COM O “ACERVO LÍQUIDO COMPOSTO DOS ATIVOS, PASSIVOS, BENS, DIREITOS E OBRIGAÇÕES QUE COMPÕEM A UNIDADE DE CIMENTOS DA COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL.”

A REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA ESTÁ PREVISTA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO, PRIMORDIALMENTE, NA LEI Nº 6.404/76, BEM COMO NA LEI Nº 10.406/02, QUE INTRODUZIU O NOVO CÓDIGO CIVIL, PODENDO OCORRER SOB A FORMA DE TRANSFORMAÇÃO, INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO (ARTS. 1.113 A 1.122 DO CÓDIGO CIVIL) E, TAMBÉM, POR MEIO DA TRANSFERÊNCIA DO FUNDO DE COMÉRCIO (ARTS. 1.142 A 1.149 DO CÓDIGO CIVIL).

ANALISANDO A REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA OCORRIDA, DENOMINADA *DROP DOWN*, OBSERVA-SE QUE ELA NÃO SE AMOLDA A NENHUMA DAS FORMAS ESTABELECIDAS NO NOSSO ORDENAMENTO JURÍDICO ATUAL.

A SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO DESTE ESTADO (SUTRI/SEF/MG) JÁ MANIFESTOU SOBRE A REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA DENOMINADA *DROP DOWN* EM ALGUMAS SOLUÇÕES DADAS ÀS CONSULTAS DE CONTRIBUINTES, COMO POR EXEMPLOS AS CONSULTAS DE Nº 106/2020 E 270/2015, *VERBIS*:

[...]

NO PRESENTE CASO, A OCORRÊNCIA EFETIVA DA REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA DENOMINADA *DROP DOWN* OCORREU EM 31/01/2021. NÃO HOUVE QUALQUER INTERRUPTÃO DE PRODUÇÃO, ALTERAÇÃO DE ESTABELECIMENTO FÍSICO OU MESMO DE ENDEREÇO; OCORRENDO A CONTINUIDADE DE OPERAÇÃO NA MESMA ATIVIDADE.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Razão Social	OBS
Companhia Siderúrgica Nacional	Fim das atividades em 31/01/2021
CSN Cimentos S/A	Início das atividades em 01/02/2021

NECESSÁRIO ESCLARECER QUE A INSCRIÇÃO ESTADUAL DE Nº 042014526.04-05 DO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA ENCONTRA-SE ATIVA E SEM MOVIMENTO, SENDO QUE A QUALQUER MOMENTO PODE SER SOLICITADA A BAIXA DA REFERIDA INSCRIÇÃO ESTADUAL.

SALIENTE-SE QUE JÁ HOUE JULGAMENTO PELO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DE MINAS GERAIS - CCMG DE MATÉRIA ENVOLVENDO OPERAÇÃO DE *DROP DOWN*, *VERBIS*:

[...]

NESSE SENTIDO, PODE-SE MENCIONAR O AGRAVO DE INSTRUMENTO: AI 5005129-80.2017.4.03.0000 SP DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO TRF – 3, QUE DEFERIU PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL EM FACE DA PARTE AGRAVANTE EM UMA OPERAÇÃO DE DROP DOWN, *VERBIS*:

[...]

DIANTE DO EXPOSTO, RESTA COMPROVADO QUE INDEPENDENTE DE DENOMINAÇÃO HOUE UMA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA QUE ESTÁ ENTRE AS HIPÓTESES DE SUCESSÃO TRIBUTÁRIA.

CORRETA, PORTANTO, A ELEIÇÃO DO CONTRIBUINTE CSN CIMENTOS S.A NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL SUBSIDIÁRIA, NOS TERMOS DO ART. 133, INCISO II DO CTN ...”

No caso do presente processo, a decisão supra, ao contrário da pretensão da Impugnante, além de corroborar a correção legal da sujeição passiva do estabelecimento autuado, permitiria ao Fisco estender essa sujeição ao estabelecimento da CSN Cimentos S.A. (IE nº 003887266.00-25).

Essa possibilidade, apesar de não exercida, não afasta a correção do procedimento fiscal.

Ressalte-se que, pesquisa aos sistemas internos da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG, confirmam que a Impugnante se encontrava ativa em todo o período autuado, mantendo sua situação até o presente momento:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

		Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais	
		SRF Divinópolis	
		DF/2º NÍVEL/DIVINÓPOLIS	
		Consulta Integrada - Identificação	
Nome Empresarial: COMPANHIA SIDERURGICA NACIONAL			
Inscrição Estadual: 042014526.04-05		CNPJ: 33.042.730/0067-30	
Dados Cadastrais			
Data Inscrição:	03/04/1975		
Data Início Atividade:	01/09/1976	Data Fim Atividade:	
Situação:	1 - Ativo		
Categoria:	2 - MATRIZ		
Natureza Jurídica:	204 - SOCIEDADE ANONIMA ABERTA		
Regime de Recolhimento:	1 - DEBITO E CREDITO		
CNAE:	0810-0/04 - Extração de calcário e dolomita e beneficiamento associado		
Endereço/Comunicação			
Logradouro: MG 170			
Nº:	S/N	Complemento:	KM 69.
Bairro:	ZONA RURAL	Município:	ARCOS
UF:	MG	DF Responsável:	DF/1º NÍVEL/ BH - 4
CEP:	35588000		
Telefone:	1130497100	Fax:	
E-mail:	TRIBUTARIOCSN@CSN.COM.BR		

Devem ser rejeitados, portanto, os argumentos da Impugnante.

1.2 Alegação de Erro de Direito – Incorreta Aplicação da Multa de Revalidação sobre Créditos Indevidos:

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 foi lavrado pela Fiscalização sob a premissa de que 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.

A seu ver, não é adequada, portanto, a aplicação da multa de revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, uma vez que a sua referência, art. 53, inciso 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, inciso IV do mesmo instrumento normativo, não está autorizada a autoridade fiscal

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, inciso II da Lei nº 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

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 nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

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

Art. 195 ...

§ 1º 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.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, 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.

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

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º. (Grifou-se).

Por sua vez, o § 4º 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se).

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).

- 1.3. 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, alíneas “a” e “c”, XIII, alínea “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:

[...]

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:

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

[...]

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 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:

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 24.564/23/1ª



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

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 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, 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. Bruno Balassiano Gaz. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu e Juliana de Mesquita Penha.

**Sala das Sessões, 21 de novembro de 2023.**

**Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Revisor**

CSP