

Acórdão: 23.349/23/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002390773-59  
Impugnação: 40.010154665-58  
Impugnante: Ical Indústria de Calcinação Ltda Em Recuperação Judicial  
IE: 465009904.07-76  
Proc. S. Passivo: FREDERICO MENEZES BREYNER/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - NÃO INCIDÊNCIA/SAÍDA MERCADO DE CURTO PRAZO- CCEE.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), ao amparo da não incidência. Os créditos devem ser estornados, nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02 e do art. 3º da Resolução nº 4.956/16. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada a duas vezes o valor do imposto incidente na operação, nos termos do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL DE SAÍDA - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatou-se falta de emissão de notas fiscais de saídas correspondentes às operações de disponibilização de energia elétrica realizadas no MCP, quando em posição credora na CCEE, contrariando as exigências do art. 53-F, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, c/c § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – NOTA FISCAL DE SAÍDA – ENERGIA ELÉTRICA.** Constatou-se a emissão de notas fiscais de saídas correspondentes às operações de disponibilização de energia elétrica realizadas no MCP, quando em posição credora na CCEE, indicando valor da operação inferior ao estabelecido na legislação, contrariando as exigências do art. 53-F, inciso I, § 1º e 3º, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “a”, c/c § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA - MERCADO DE CURTO PRAZO - CCEE.** Constatada a falta de recolhimento de ICMS sobre entradas de energia elétrica provenientes do MCP, quando em posição devedora na CCEE, contrariando as exigências do art. 53-G, do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação do 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 a falta de emissão de notas fiscais de entrada correspondentes às operações de aquisição de energia elétrica realizadas no MCP, quando em posição devedora na CCEE, contrariando as exigências do art. 53-F, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVIII, da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento Procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de documentos fiscais, da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e dos relatórios “Informações para Secretaria de Estado da Fazenda”, disponibilizados pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), das seguintes irregularidades, no período de agosto de 2017 a fevereiro de 2022 (competências autuadas no “Anexo 1 – DCT Consolidado” – fls. 22):

1) aproveitamento indevido de crédito de ICMS pela entrada de energia elétrica adquirida em contratos bilaterais, mas não utilizada no estabelecimento e posteriormente comercializada no MCP da CCEE, ao abrigo da não incidência. Os créditos deveriam ter sido estornados, em observância ao disposto no art. 71, inciso I, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, observado, no último caso, o limitador do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.

2) falta de emissão de notas fiscais pela saída de energia elétrica, em razão de posição credora na liquidação do MCP da CCEE, contrariando o disposto no art. 53-F, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02 c/c Cláusula Primeira, inciso II, alínea “a”, do Convênio ICMS nº 15/07.

Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

3) emitir notas fiscais pela saída de energia elétrica, em razão de posição credora na liquidação do MCP da CCEE, consignando valor da operação inferior ao previsto na legislação, contrariando o disposto no art. 53-F, inciso I, § 1º e 3º, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02.

Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “a”, c/c § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

4) falta de recolhimento de ICMS sobre entradas de energia elétrica decorrentes de posição devedora na liquidação do MCP da CCEE, contrariando as exigências do art. 53-G do Anexo IX do RICMS/02.

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

5) falta de emissão de notas fiscais pela entrada de energia elétrica, em razão de posição credora na liquidação do MCP da CCEE, contrariando as exigências do art. 53-F, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02.

Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVIII, da Lei nº 6.763/75.

O Auto de Infração contém 36 Anexos, os quais estão relacionados às fls. 20/21 dos autos eletrônicos.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 102/121, acompanhada dos documentos de fls. 122/272.

Afirma, em muita apertada síntese, o que segue.

Preliminarmente, nulidade do lançamento com fulcro no art. 89, incisos IV e VI do RPTA, em razão do equívoco do Fisco de, em alguns períodos, considerar a Impugnante em posição devedora junto à CCEE para fins de autuação, quando na verdade, os relatórios da CCEE indicam que sua posição foi credora. Acrescenta que para se apurar a posição do agente no âmbito da CCEE deve ser analisado apenas se ele consumiu mais ou menos energia do que contratou. Conclui que tal problema ocorreu, exemplificativamente, nos meses de novembro e dezembro de 2021.

Pelas características das liquidações de energia no MCP da CCEE, não se vislumbra a existência de uma operação de circulação de mercadoria, de modo que não há de se falar em saída ou entrada de energia elétrica, o que afasta a incidência do ICMS e torna inexistente o motivo do ato administrativo de lançamento, razão pela qual ele deve ser invalidado.

Dadas as características físicas da energia elétrica, toda a quantidade gerada é instantaneamente consumida, motivo pelo qual se conclui que a tributação dessa mercadoria está associada ao seu consumo e não aos negócios jurídicos que o viabilizam, inexistindo operação subsequente não tributada, capaz de fundamentar o estorno de créditos realizado pelo Fisco.

As operações realizadas no âmbito da CCEE caracterizam como cessões de direitos, e não como compra ou venda de energia elétrica, tendo a circulação jurídica da mercadoria ocorrido em momento anterior à liquidação, mediante celebração de contratos bilaterais, com base nos quais já no qual houve tributação integral da energia pelo ICMS.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu, no Recurso Especial (REsp) nº 1.615.790/MG, que consumidores livres como a Autuada não possuem qualificação legal (regulatória) suficiente para torná-los aptos a realizar uma operação de compra e venda de energia elétrica no mercado livre. Conclui que, por esse motivo, não há que se falar em entrada ou saída de energia do seu estabelecimento.

O processo de liquidação operado pela CCEE não configura circulação de mercadorias, mas tão somente uma apuração financeira, com o pagamento e

recebimento das obrigações apuradas para cada agente, conforme definido na legislação específica do setor elétrico, de forma que não representa operações de entrada ou saída de energia elétrica.

As liquidações realizadas no âmbito do MCP da CCEE são equiparadas às operações interestaduais com energia elétrica pelo Convênio ICMS nº 15/07, sendo tais operações tributadas (no estado de destino), por força do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da CF/88. Assim, também por essa razão, não há que se falar em estorno de crédito em razão de saída não tributada, como considerou o Fisco.

Não há que se falar em diferenças de valores de notas fiscais, uma vez que não sendo as liquidações na CCEE operações de circulação de mercadoria e nem hipóteses de incidência do ICMS, não há base de cálculo a ser consignada, correta ou incorretamente, nos documentos fiscais.

Um único fato (suposta ausência de recolhimento do ICMS) ensejou a aplicação de várias penalidades, em patamar nitidamente confiscatório e desproporcional, com ofensa direta à CF/88, razão pela qual essas penalidades devem ser afastadas ou, no mínimo, reduzidas a patamares razoáveis.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 273/315, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

#### **Do Parecer a Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 316/354, 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.

#### **Da Preliminar**

Preliminarmente, a Defesa alega a nulidade do lançamento com fulcro no art. 89, incisos IV e VI do RPTA, em razão de um suposto equívoco do Fisco de, em alguns períodos, considerar a Impugnante em posição devedora junto à CCEE para fins de autuação, quando na verdade, os relatórios da CCEE indicam que sua posição foi credora.

Acrescenta que para se apurar a posição do agente no âmbito da CCEE deve ser analisado apenas se ele consumiu mais ou menos energia do que contratou.

Conclui que tal problema ocorreu, exemplificativamente, nos meses de novembro e dezembro de 2021.

No entanto, as alegações têm caráter flagrantemente meritório e, por essa razão, serão analisadas mais adiante, no tópico relativo ao mérito.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de documentos fiscais, da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e dos relatórios “Informações para Secretaria de Estado da Fazenda”, disponibilizados pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), das seguintes irregularidades, no período de agosto de 2017 a fevereiro de 2022 (competências autuadas no “Anexo 1 – DCT Consolidado” – fls. 22):

1) aproveitamento indevido de crédito de ICMS pela entrada de energia elétrica adquirida em contratos bilaterais, mas não utilizada no estabelecimento e posteriormente comercializada no MCP da CCEE, ao abrigo da não incidência. Os créditos deveriam ter sido estornados, em observância ao disposto no art. 71, inciso I, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, observado, no último caso, o limitador do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.

2) falta de emissão de notas fiscais pela saída de energia elétrica, em razão de posição credora na liquidação do MCP da CCEE, contrariando o disposto no art. 53-F, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02 c/c Cláusula Primeira, inciso II, alínea “a”, do Convênio ICMS nº 15/07.

Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

3) emitir notas fiscais pela saída de energia elétrica, em razão de posição credora na liquidação do MCP da CCEE, consignando valor da operação inferior ao previsto na legislação, contrariando o disposto no art. 53-F, inciso I, §§ 1º e 3º, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02.

Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “a”, c/c § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

4) falta de recolhimento de ICMS sobre entradas de energia elétrica decorrentes de posição devedora na liquidação do MCP da CCEE, contrariando as exigências do art. 53-G do Anexo IX do RICMS/02.

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

5) falta de emissão de notas fiscais pela entrada de energia elétrica, em razão de posição credora na liquidação do MCP da CCEE, contrariando as exigências do art. 53-F, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02.

Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVIII, da Lei nº 6.763/75.

### **Introdução – Histórico do Mercado de Energia Elétrica no Brasil**

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

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

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

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

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

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

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

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

Entre as principais mudanças institucionais implementadas nesse período, destacam-se a criação de uma instituição responsável pelo planejamento do setor

elétrico a longo prazo (a Empresa de Pesquisa Energética – EPE), uma instituição com a função de avaliar permanentemente a segurança do suprimento de energia elétrica, do Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE) e de uma instituição para dar continuidade às atividades do MAE, relativas à comercialização de energia elétrica no Sistema Interligado, a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).

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

### **Geração**

Os Agentes de Geração podem ser classificados em:

- Concessionários de Serviço Público de Geração: Agente titular de Serviço Público Federal delegado pelo Poder Concedente mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de Empresas para exploração e prestação de serviços públicos de energia elétrica, nos termos da Lei nº 8.987/95;

- Produtores Independentes de Energia Elétrica - PIE: são Agentes individuais ou reunidos em consórcio que recebem concessão, permissão ou autorização do Poder Concedente para produzir energia elétrica destinada à comercialização por sua conta e risco;

- Autoprodutores - AP: são Agentes com concessão, permissão ou autorização para produzir energia elétrica destinada a seu uso exclusivo, podendo comercializar eventual excedente de energia, desde que autorizado pela ANEEL.

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

### **Transmissão**

Tais Agentes são responsáveis por gerir as redes de transmissão, as quais consistem em vias de uso aberto, podendo ser utilizadas por qualquer outro Agente, que pagará tarifas pelo uso do sistema de transmissão (TUST) ou de distribuição (TUSD), conforme o caso.

A construção/operação de novas linhas de transmissão é objeto de leilão, no qual os Agentes oferecem o lance pelo menor custo para instalação e manutenção da linha, cooperando para a modicidade tarifária do setor. Após a construção da linha, cabe ao Agente de Transmissão mantê-la disponível para uso, sendo ressarcido para isto, independentemente da quantidade de energia transportada através da linha de transmissão.

### **Distribuição**

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

### **Comercializadores**

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

### **Importadores de Energia**

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

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

### **Consumidores Cativos**

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

### **Consumidores Livres**

São os Consumidores que, atendendo os requisitos da legislação vigente, podem escolher seu fornecedor de energia elétrica (Agentes de geração e Comercializadores) mediante livre negociação.

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

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

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

Os CCEALs são negociados livremente entre duas partes e firmados entre os Agentes contratantes, sem a participação da ANEEL ou da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica. Esses contratos são registrados na CCEE, sendo que o processo de registro consiste na informação dos montantes contratados e dos prazos envolvidos, não havendo necessidade de informar os preços acordados. Os contratos são registrados pelos Agentes Vendedores e validados pelos Agentes Compradores, para que sejam utilizados no processo de Contabilização e Liquidação Financeira.



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

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

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

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

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

#### **Ambiente de Contratação Regulada - ACR**

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

- leilões de compra de energia elétrica proveniente de empreendimentos de geração existentes e de novos empreendimentos de geração;
- geração distribuída, desde que a contratação seja precedida de chamada pública realizada pelo próprio Agente de Distribuição, contratação essa limitada ao montante de 10% (dez por cento) do mercado do distribuidor;
- usinas que produzem energia elétrica a partir de fontes eólicas, pequenas centrais hidrelétricas e biomassa, contratadas na primeira etapa do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA;
- Itaipu Binacional, no caso de Agentes de distribuição, cuja área de concessão esteja localizada nas regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste.

#### **Ambiente de Contratação Livre - ACL**

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

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

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

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

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

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

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

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

Considerando-se os contratos e os dados de medição registrados, a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica contabiliza as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado; as diferenças positivas ou negativas são liquidadas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), determinado semanalmente para cada patamar de carga (Leve, Média e Pesada) e para cada submercado (Norte, Nordeste, Sudeste/Centro-Oeste e Sul), tendo como base o Custo

Marginal de Operação do sistema, limitado por um preço mínimo e por um preço máximo.

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

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

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

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

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

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

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

No referido mercado, as relações são multilaterais, ou seja, todos os Agentes compradores adquirem energia elétrica do conjunto dos vendedores, sem que haja uma relação direta entre comprador e vendedor. O Mercado de Curto Prazo assume posição de comprador e vendedor das sobras de energia aos Agentes participantes do mercado. Assim, no Mercado de Curto Prazo são realizadas operações envolvendo os montantes de energia elétrica que não são objeto de contratos bilaterais.

O Mercado de Curto Prazo, caracterizado pela realização de transações multilaterais, envolve, então, o efetivo fornecimento da energia elétrica em cada

período de apuração, que é valorada mediante critérios consistentes na atribuição do preço do Mercado de Curto Prazo (PLD), vigente para cada intervalo definido de tempo e para cada um dos submercados de energia.

As transações realizadas no citado mercado, portanto, caracterizam-se como **operações de compra e venda de energia elétrica** ocorridas durante determinado período de apuração.

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

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

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

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

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

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

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

#### Do Mérito Propriamente Dito

A Defesa afirma que em alguns períodos, o Fisco equivocadamente considerou a Autuada em posição devedora junto à CCEE para fins de autuação, quando na verdade, os relatórios da CCEE indicavam que sua posição foi credora.

Acrescenta que para se apurar a posição do agente no âmbito da CCEE deve ser analisado apenas se ele consumiu mais ou menos energia do que contratou.

Conclui que tal problema ocorreu, exemplificativamente, nos meses de novembro e dezembro de 2021.

No entanto, razão não lhe assiste, pois não houve inversão de posições pelo Fisco, como se verá.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A posição devedora ou credora de um agente no MCP é apurada mensalmente pela CCEE, observando os passos descritos nas “Regras de Comercialização de Energia Elétrica”, que atualmente estão consolidadas nos Módulos que compõem o Anexo I da Resolução Normativa ANEEL nº 1.007/22.

No caso dos autos, o procedimento de liquidação pode ser visualizado na planilha Excel que compõe o “Anexo 15 – Relatório CFZ003” (fls. 36), que reproduz o relatório “CFZ003 – Contabilização”, emitido pela CCEE, e que contém todas as informações físicas e financeiras relativas à liquidação das diferenças do agente no MCP. As colunas citadas nos próximos parágrafos dizem respeito a esse Anexo 15.

O primeiro passo do processo de liquidação é apurar o chamado “Balanço Energético”, que no caso de um Agente Consumidor Livre como a Autuada, representa o confronto entre o total de energia elétrica em MWh adquirida por meio de CCEALs, menos a quantidade de energia elétrica consumida. Ao resultado dessa subtração serão agregados os eventuais contratos bilaterais de cessão firmados após o fim do período de consumo, que terão suas quantidades somadas (contratos de aquisição) ou subtraídas (contratos de venda) para fins de se apurar o balanço energético.

Em seguida, o resultado do balanço energético será multiplicado pelo Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), resultando no “Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo – TM\_MCP a,m – (R\$)” (coluna “P”), apurando-se o valor da energia elétrica retirada do sistema (balanço energético negativo) ou inserida no sistema (balanço energético positivo) por esse agente.

Se a posição credora ou devedora no âmbito da CCEE fosse apurada apenas analisando se o agente consumiu mais ou menos energia do que contratou, como pretende a Defesa, poder-se-ia parar por aqui, pois o valor do Balanço Energético encontrado já definiria a posição do agente.

Entretanto, tal conclusão não está correta, pois há muitos outros valores que representam remuneração pela energia elétrica e que ainda não foram incluídos na liquidação.

O segundo passo do processo de liquidação consiste em incluir na conta os diversos **Encargos** de manutenção da estabilidade e confiabilidade do sistema energético, assim como os **Ajustes** de Contabilização e Recontabilização decorrentes de decisões judiciais ou administrativas provisórias que impactem a liquidação.

Esses valores podem ser vistos entre as colunas “Q” até “AE” e sua inclusão no cálculo permite apurar o “Resultado Final – RESULTADO a,m – (R\$)” (coluna “AF”). No entanto, apesar de ser denominada como “Resultado Final”, essa rubrica ainda não é, necessariamente, o valor da liquidação do agente.

O terceiro e último passo da liquidação consiste na inclusão dos demais Ajustes próprios do agente, que compõem a rubrica denominada “Ajustes – (R\$)” (coluna “AG”).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O resultado desses três passos de apuração será expresso na rubrica “**Valor a liquidar pelo perfil do agente – (RS)**” (coluna “AH”), que, em regra, é valor da posição devedora ou credora do agente na liquidação, salvo quando existir alguma parcela relativa a ajustes de inadimplência, já tributados em liquidações anteriores, bem como juros e multa moratórios lançados no processo de contabilização e liquidação financeira, hipótese em que ela será excluída para fins de se determinar a posição devedora ou credora, conforme determina o art. 53-F, § 1º, do Anexo IX do RICMS/02, com fulcro na Cláusula Segunda, inciso I, do Convênio ICMS nº 15/07:

### RICMS/02 – Anexo IX

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

(...)

§ 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.**

(Destacou-se)

### Convênio ICMS nº 15/07

Cláusula segunda Na hipótese do inciso II da cláusula primeira:

(...)

I - **para determinação da posição credora ou devedora**, relativamente à liquidação no Mercado de Curto Prazo 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;**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destacou-se)

Feitas estas observações sobre a forma correta de se determinar a posição devedora ou credora do agente, importante analisar a liquidação dos meses de novembro e dezembro de 2021, citados pela Defesa como períodos em que o Fisco teria invertido as posições do agente na CCEE.

De fato, a Defesa apenas se confundiu, pois acreditou, erroneamente, que a coluna “Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo – TM\_MCP a,m – (R\$)” representaria a posição do agente na liquidação da CCEE, quando o correto é a rubrica “Valor a liquidar pelo perfil do agente – (R\$)”, conforme se detalhou.

Tal equívoco pode ser visualizado na tabela a seguir, que contém os dados da liquidação da Autuada nos meses de novembro e dezembro de 2021, em que supostamente teria ocorrido a inversão de posição por parte do Fisco. Observe-se:

Mês Operação	Balanco Energético (MWh)	Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)	Valor a liquidar pelo perfil de agente - (R\$)
Novembro/21	53,489	7.153,65	-803.089,21
Dezembro/21	13,870	2.971,19	-404.034,21

Como se vê, apesar de ter utilizado menos energia do que contratou (Balanco Energético positivo, em MWh), com consequente saldo financeiro positivo no “Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo – TM\_MCP a,m – (R\$)”.

No entanto, após a inclusão dos encargos e ajustes que também representam remuneração pela energia elétrica consumida pelo agente, apurou-se uma posição financeira devedora (negativa em valor) para os dois meses questionados, posição essa foi utilizada pelo Fisco na apuração das infrações do presente Auto de Infração, como determina a legislação.

Como decorrência da posição devedora apurada nos meses de novembro e dezembro de 2021, demonstrada anteriormente, a Autuada pagou à instituição financeira credenciada pela CCEE como agente de liquidação (Banco Bradesco) os valores constantes da coluna “Valor a liquidar pelo perfil de agente – (R\$)”, não obstante ter apresentado saldo positivo no seu balanço energético (consumo inferior à contratação) no mesmo período.

Exemplificativamente, no que tange ao mês de novembro de 2021, esse pagamento se comprova pela Nota de Liquidação das Diferenças do Mercado de Curto Prazo da CCEE (NLC) de nº 130109364, constante do Anexo 18 do Auto de Infração, que aponta uma posição devedora (valor a liquidar) de R\$ 803.089,21, exatamente a mesma adotada pelo Fisco na sua apuração:

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

<b>Agente de Mercado</b> ICAL - INDÚSTRIA DE CALCINAÇÃO LTDA. D RODOVIA MG 424 KM 06 33350 - 00 ZONA RURAL    SAO JOSE DA LAPA MG    (00) 0000-0000	C.N.P.J. 17157264000156		
	Banco	Agência	Conta Corrente
	237	08958	00764426
	Data Liquidação 05/01/2022	Valor R\$ R\$803.089,21	

Histórico	Valor R\$	D / C
<b>Liquidação financeira dos valores decorrentes da contabilização relativa às operações realizadas na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE</b>		
<b>Mês Objeto da Liquidação</b> NOVENBRO DE 2021		
<b>Valor a Liquidar</b>	R\$803.089,21	D
<b>Ajuste por Inadimplência</b>	R\$ 0,00	
<b>Valor Efetivamente Liquidado</b>	R\$803.089,21	D

As regras do processo de contabilização, elaboradas em conformidade com as premissas estabelecidas pela legislação regulatória do setor, possibilitam uma diversidade de situações no transcurso do processo de liquidação, que não podem ser analisadas individualmente, já que integram uma cadeia sistematizada de procedimentos que resultarão, ao final, na apuração do valor a liquidar pelo agente e, conseqüentemente, na sua posição (devedora ou credora).

Veja nos exemplos a seguir, extraídos dos Anexos 10 e 11 do Auto de Infração, como não é possível fazer correlação direta entre quantidade de energia elétrica, em MWh, apurada no “Balanço Energético” e o valor, em reais (R\$), apurado no “Total Mensal do Resultado no MCP” e, menos ainda, de nenhum desses dois com o “Valor a liquidar pelo perfil de agente”:

**POSIÇÃO DEVEDORA**

Mês Operação	Balanço Energético (MWh)	Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)	Valor a liquidar pelo perfil de agente - (R\$) – Na proporção do Consumo do Estabelecimento
Agosto/19	54,209	-397.848,85	-1.439,77
Dezembro/20	-1,161	693,06	-122.541,16
Janeiro/21	-46,504	-10.754,62	-123.350,75

Fonte: Anexo 10 do Auto de Infração.

**POSIÇÃO CREDORA**

Mês Operação	Balanço Energético (MWh)	Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)	Valor a liquidar pelo perfil de agente - (R\$) – Na proporção do Consumo do Estabelecimento
Julho/19	-714,444	-132.722,60	228.804,86
Novembro/19	1.055,784	334.447,42	162.123,43
Janeiro/20	781,716	255.237,03	121.484,59



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fonte: Anexo 11 do Auto de Infração.

Isso ocorre por uma série de fatores inerentes ao mercado de energia elétrica e sua regulamentação, como por exemplo: a diferença de preço entre a energia elétrica adquirida por meio de CCEALs e o PLD utilizado para valorar diferenças de consumo, encargos e ajustes incidentes sobre a parcela da energia elétrica efetivamente consumida pelo agente.

Assim, por todo o exposto, sem razão a Defesa, visto que não houve inversão na posição do agente, mas sim erro de interpretação do contribuinte em relação ao relatório “CFZ003 – Contabilização”.

Em seguida a Defesa afirma que pelas características das liquidações de energia no MCP da CCEE, não se vislumbra a existência de uma operação de circulação de mercadorias, de modo que não há de se falar em saída ou entrada de energia elétrica, o que afasta a incidência do ICMS e torna inexistente o motivo do ato administrativo de lançamento, razão pela qual ele deve ser invalidado.

Defende que as operações realizadas no âmbito da CCEE caracterizam como cessões de direitos, e não como compra ou venda de energia elétrica, tendo a circulação jurídica da mercadoria ocorrido em momento anterior à liquidação, mediante celebração de contratos bilaterais, com base nos quais já no qual houve tributação integral da energia pelo ICMS.

Aduz que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu, no Recurso Especial (REsp) nº 1.615.790/MG, que consumidores livres como a Autuada não possuem qualificação legal (regulatória) suficiente para torná-los aptos a realizar uma operação de compra e venda de energia elétrica no mercado livre, de forma que não há que se falar em entrada ou saída de energia do seu estabelecimento.

Conclui que o processo de liquidação operado pela CCEE não configura circulação de mercadorias, mas tão somente uma apuração financeira, com o pagamento e recebimento das obrigações apuradas para cada agente, conforme definido na legislação específica do setor elétrico, de forma que não representa operações de entrada ou saída de energia elétrica.

Afirma, ainda, que não há que se falar em diferenças de valores de notas fiscais, uma vez que não sendo as liquidações na CCEE operações de circulação de mercadoria e nem hipóteses de incidência do ICMS, não há base de cálculo a ser consignada, correta ou incorretamente, nos documentos fiscais.

No entanto, não lhe assiste razão em nenhum dos argumentos.

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

CF/88

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

X - **não incidirá:**

(...)

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

(...)

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

(Destacou-se)

A energia elétrica possui certas particularidades, como a impossibilidade de ser estocada, de forma que geração, transmissão, distribuição e consumo ocorrem simultaneamente. A interrupção ou perda de conexão de quaisquer uma dessas etapas faz cessar a circulação física da energia elétrica.

Saliente-se que a contratação de energia elétrica pelos Agentes Consumidores no ACL não pressupõe a entrega física de energia pelos Agentes Vendedores que firmaram os contratos, podendo a energia ser entregue por outro Agente da CCEE, conforme estabelecido no art. 7º, § 1º, da Resolução Normativa ANEEL nº 109/04:

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

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

(Destacou-se)

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

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

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

Ao contrário do que afirma a Defesa, as operações de liquidação no MCP da CCEE são tributadas, pois o ICMS incide sobre o **todo o valor da energia elétrica efetivamente consumida**. A liquidação da CCEE trata exatamente de energia efetivamente consumida, cuidando apenas de especificar quem foi Agente Consumidor que realizou esse consumo.

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

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

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

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

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

De forma simplificada, isso é possível porque o Operador Nacional do Sistema (ONS) faz o controle em tempo real da demanda do sistema elétrico, acionando usinas geradoras para aumentar a produção (como seria a necessidade no presente exemplo) ou para reduzi-la, de forma que a produção e o consumo sejam

sempre compatibilizados, respeitadas algumas restrições do SIN (especialmente, no que tange à capacidade de transmissão em longa distância).

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

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

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

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

Ressalte-se que, na hipótese de se adotar o anacrônico modelo do exemplo, com interrupção do fornecimento ao se atingir o total previamente contratado, obrigando o Agente Consumidor a firmar e registrar junto à CCEE um outro contrato bilateral antes de reiniciar o consumo de energia, não haveria qualquer dúvida a respeito da incidência do ICMS sobre o novo volume contratado (200 MWh), o que demonstra o **equivoco de base existente na tese de que a liquidação realizada pela CCEE não seria uma hipótese de incidência do ICMS**.

Trata-se de compra e venda de energia elétrica, exatamente como se daria num contrato bilateral, tendo sido alterados apenas a forma e o momento do pagamento.

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

Assim, ao invés de o Agente Consumidor firmar um CCEAL e pagar diretamente a um Agente Fornecedor pela energia elétrica, ele pagará à CCEE por meio da liquidação. A CCEE cuidará de identificar o Agente Fornecedor que supriu tal consumo, repassando-lhe o pagamento pela mercadoria por meio de sua própria liquidação, momento em que a mercadoria será tributada pela primeira vez.

A CCEE é o elo de ligação, um agente intermediário que recebe o pagamento pela energia elétrica adicional utilizada pelo Agente Consumidor sem contrato bilateral prévio de compra, repassando esse pagamento ao Agente Fornecedor

que produziu essa energia sem contrato bilateral prévio de venda, tudo isso, via liquidação no MCP.

**Indubitável que se está diante de uma operação de compra e venda de energia elétrica**, realizada entre um Agente Consumidor e um Agente Fornecedor, apenas intermediada pela CCEE, por meio do procedimento de contabilização e liquidação das sobras e déficits no MCP.

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

RICMS/02 - Anexo IX

**Art. 53-F.** - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do MCS D, 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 MCS D;

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

§ 1º - Para determinação da posição credora ou devedora, relativamente à liquidação no Mercado de Curto Prazo ou liquidações do MCS D, 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.

(Destacou-se)

A liquidação de energia elétrica no MCP da CCEE cumpre exatamente a função de permitir que Agentes Consumidores adquiram sua energia no ACL (por meio de contratos bilaterais) a preços competitivos e que, posteriormente, eventuais diferenças entre o contratado e o efetivamente consumido possam ser liquidadas no âmbito da CCEE, cobrando-se dos consumidores e remunerando-se os produtores, inclusive no que tange à parcela do preço da energia elétrica que não é paga diretamente ao Agente Fornecedor, em razão da estrutura legal adotada a partir de 1996, os chamados “encargos setoriais”.

Por todo o exposto, com a devida vênia aos entendimentos da Autuada e da eminente Primeira Turma do STJ no REsp nº 1.615.790/MG, citado pela Defesa, a

conclusão de que as operações de liquidação realizadas no âmbito do MCP da CCEE não são hipóteses de incidência do ICMS afronta conceitos básicos do sistema energético brasileiro e do ordenamento jurídico pátrio, devendo ser refutada de forma veemente.

Saliente-se que nem toda a energia transacionada no Ambiente de Contratação Livre (ACL) decorre de contratos bilaterais, o que reforça a impropriedade do argumento da Defesa, no sentido de que todo o ICMS incidente sobre a energia elétrica já foi antecipadamente exigido quando da aquisição da mercadoria.

Quando um Agente Consumidor se utiliza de quantidade de energia elétrica superior à adquirida em seus contratos bilaterais registrados na CCEE, como se deu no exemplo anterior, onde houve contratação de 1.000 MWh e consumo de 1.200 MWh, esse excedente de consumo **não foi antecipadamente tributado**, justamente porque não houve aquisição dessa mercadoria em momento prévio ao consumo.

Esses 200 MWh de consumo excedente serão **adquiridos via liquidação na CCEE** e não em contratos bilaterais. O Agente Consumidor nem mesmo sabe quem foi o vendedor dessa mercadoria, o que será determinado pela CCEE no momento da liquidação, segundo suas regras de alocação, para fins de transferir o valor pago pelo Agente Consumidor.

O ONS, ao despachar ordens de produção aos Agentes Produtores do SIN, não se atém ao total de contratos bilaterais firmados entre Agentes Fornecedores e Agentes Consumidores.

E nem poderia ser diferente, pois a quantidade de energia produzida a cada instante no país é a quantidade demandada naquele momento, **independentemente de ter havido ou não contratação prévia desse volume em CCEALs**. Se assim não fosse, teríamos um apagão a cada vez que o consumo real superasse os valores adquiridos previamente em contratos bilaterais, o que reforça ainda mais a incoerência do raciocínio relativo à não tributação da posição devedor na CCEE.

Como consequência desse fato, com a devida vênia, equivocada está também a tese esposada pela Primeira Turma do STJ no citado REsp 1.615.790/MG, no sentido de que:

“TAIS OPERAÇÕES NÃO DECORREM PROPRIAMENTE DE CONTRATOS DE COMPRA E VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA, MAS SIM DE CESSÕES DE DIREITOS ENTRE CONSUMIDORES, INTERMEDIADAS PELA CCEE, PARA A UTILIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA ADQUIRIDA NO MERCADO LIVRE CUJO VALOR TOTAL JÁ SOFREU A TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO ESTADUAL”.

(GRIFOU-SE)

Como exposto, mediante despachos (ordens) em tempo real do ONS, Agentes Fornecedores inserem volumes adicionais de energia elétrica no SIN para atender a picos de demanda durante o período mensal de consumo. Os despachos de produção do ONS independem de o Agente Fornecedor ter ou não vendido previamente essa quantidade de energia elétrica em contratos bilaterais.

No caso de a produção solicitada pelo ONS superar a quantidade previamente comercializada em CCEALs por esse Agente Fornecedor (situação comum no SIN), esse excedente de produção, por óbvio, ainda não foi remunerado e, muito menos, tributado.

Essa tributação será realizada, **pela primeira e única vez**, quando esse excedente for liquidado pela CCEE, pois somente nesse momento se saberá quem é o Agente Consumidor dessa energia (sujeito passivo da obrigação tributária) e em qual estado ele está localizado (sujeito ativo da obrigação tributária), visto que o SIN tem caráter nacional.

Como já exposto, as cessões de volumes de energia contratada e não consumida, de um para outro Agente Consumidor, ocorrem em até 45 (quarenta e cinco) dias após o fechamento do período de consumo (segundo calendário divulgado previamente) e **antes da liquidação das diferenças na CCEE**.

Assim, quando se fala em “liquidação na CCEE”, trata-se de energia produzida/consumida que não foi objeto de CCEALs prévio e nem de cessão entre Agentes Consumidores em até 45 (quarenta e cinco) dias após o fechamento do período de consumo. Em suma, trata-se de **energia elétrica que ainda não foi paga e nem tributada**.

Desse modo, a afirmação de que a energia elétrica liquidada no MCP da CCEE já sofreu tributação do imposto estadual choca-se frontalmente contra os fatos. E o que é ainda pior: permite, por via transversa, o não pagamento de ICMS sobre a aquisição/consumo de parte da energia elétrica transacionada no país, em afronta a todo o arcabouço constitucional e legal relativo à tributação dessa mercadoria.

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

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

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

Esse modelo evita que o custo da energia, especialmente para os consumidores cativos (essencialmente residenciais), sofra grandes oscilações em razão de fatores como a escassez hídrica, não deixando dúvida de que mesmo os encargos setoriais também são remuneração por energia elétrica produzida, que apenas não são pagos diretamente pelo Agente Consumidor ao Agente Fornecedor, posto que seu valor

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

só se torna conhecido após o período de consumo, a depender de eventos incertos (como a chuva) ao longo desse período.

A prosperar o exótico entendimento da não incidência de ICMS sobre a liquidação na CCEE, resta fácil perceber que para burlar a tributação sobre energia elétrica, bastaria ao Agente Consumidor subdimensionar sua demanda, firmando contratos bilaterais com quantidades inferiores às suas necessidades reais, deixando que parcela significativa do seu consumo mensal fosse liquidada junto ao MCP da CCEE (sem ICMS, segundo a tese defendida pela Defesa e esposada no citado REsp nº 1.615.790/MG).

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

Como “bônus”, ainda haveria uma completa desestabilização da segurança energética do país, que está alicerçada na previsibilidade da produção e do consumo, mediante contratação prévia da energia elétrica pelos consumidores livres, de forma a permitir um planejamento multianual quanto aos investimentos em geração, transmissão e distribuição, capazes de evitar que situações como a do infame “apagão de 2001” voltem a se repetir.

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

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

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

(...)

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

(Destacou-se)

Por fim, analisando a situação de forma estritamente objetiva, no presente momento, a legislação em vigor não deixa dúvidas quanto à tributação das operações de liquidação (comercialização) de energia elétrica no âmbito do MCP da CCEE.

O Convênio ICMS nº 15/07 estabelece que, em relação às liquidações no MCP da CCEE, deverá ser emitida nota fiscal de saída em caso de posição credora no MCP e nota fiscal de entrada em caso de posição devedora. Além disso, também



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

determina que o consumidor livre ou autoprodutor é responsável pelo pagamento do imposto quando em posição devedora.

Trata-se do conteúdo das Cláusulas Primeira, inciso II, Segunda, incisos II e III e Terceira, todas do citado convênio, *in verbis*:

Convênio ICMS nº 15/07

**Cláusula primeira** Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE deverá observar o que segue:

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

II - o agente, exceto o consumidor livre, especial e o autoprodutor, quando estiver enquadrado na hipótese da alínea "b", **deverá emitir a nota fiscal, modelo 55, sem destaque de ICMS;**

III - deverão constar na nota fiscal:

a) 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;

b) 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.

c) no campo Natureza da Operação, **compra ou venda de Energia Elétrica, no caso da posição devedora**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou credora, respectivamente, indicando os Códigos Fiscais de Operação (CFOP) correspondentes.

(...)

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

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

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

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

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

d) destacar o ICMS;

(Destacou-se)

As regras estabelecidas no Convênio ICMS nº 15/07 foram internalizadas na legislação estadual por meio dos arts. 53-F e 53-G, ambos do Anexo IX do RICMS/02, que possuem redações semelhantes:

RICMS/02 - Anexo IX

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

processo de contabilização e liquidação financeira.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV - **destacar o ICMS.**

***Efeitos de 1º/04/2008 a 31/08/2018 - Redação dada pelo art. 2º, VII, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:***

***"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 03/08/2007 a 31/08/2018 - Redação dada pelo art. 1º, IV, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.587, de 02/08/2007:**

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

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

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

**Efeitos de 24/07/2009 a 31/08/2018 - Redação dada pelo art. 2º, II, e vigência estabelecida pelo art. 4º, II, ambos do Dec. nº 45.143, de 23/07/2009:**

*“§ 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 17/09/2014 a 31/08/2018 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.600, de 16/09/2014:**

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

**Efeitos de 03/08/2007 a 31/08/2018 - Redação dada pelo art. 1º, IV, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.587, de 02/08/2007:**

*“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 26/01/2007 a 31/08/2018 - Acrescido pelo art. 2º, III, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 44.441, de 25/01/2007:**

*§ 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;*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

**Art. 53-G.** O pagamento do imposto devido por fatos geradores ocorridos conforme inciso II do art. 53-F será efetuado com base na nota fiscal emitida nos termos do artigo anterior, por meio de Documento de Arrecadação Estadual distinto, no prazo previsto no art. 85 deste Regulamento.

(Destacou-se)

Da mesma forma, o art. 2º da Resolução nº 4.956/16 veio interpretar e melhor esclarecer o conteúdo da norma regulamentadora contida no RICMS/02. Examine-se:

Resolução nº 4.956/16

**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.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(Destacou-se e grifou-se)

As legislações citadas não deixam dúvidas quanto à obrigatoriedade de emissão das notas fiscais nas operações da CCEE e quanto à incidência do ICMS nas operações de consumidores livres, quando em posição devedora.

O valor a ser consignado nesses documentos fiscais de entrada ou saída é aquele apurado na liquidação do agente no MCP da CCEE, na parcela cabível a cada estabelecimento (ponto de consumo) desse agente, na proporção do seu percentual de carga (participação daquele estabelecimento no total de energia consumida pelo agente), observadas as orientações do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e do art. 2º da Resolução nº 4.956/16, ambos já transcritos.

Assim, é certo que as entradas de energia elétrica via liquidação na CCEE (posição devedora) representam aquisições de mercadorias que ainda não foram tributadas e que a exigência do imposto nessas operações decorre de previsão expressa da legislação, em hipótese de incidência plenamente compatível com o ordenamento constitucional tributário brasileiro.

Saliente-se que o art. 14, § 2º, da Lei nº 6.763/75 afirma textualmente que os requisitos da habitualidade e do volume que caracteriza intuito comercial não se aplicam à hipótese de incidência relativa à entrada de energia elétrica em território mineiro, quando não destinada à comercialização ou industrialização do próprio produto:

Lei nº 6.763/75

**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.**

(Destacou-se)

Por sua vez, o item 4 do § 1º do art. 5º da Lei nº 6.763/75 estabelece:

**Art. 5º** O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. § 1º O imposto incide sobre:

(...)

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

(Destacou-se)

Portanto, as operações de aquisição de energia elétrica no MCP da CCEE são fatos geradores do ICMS, independente de habitualidade ou intuito comercial do agente envolvido.

Assim, sem razão os argumentos trazidos.

A Defesa aduz que, dadas as características físicas da energia elétrica, toda a quantidade gerada é instantaneamente consumida, motivo pelo qual se conclui que a tributação dessa mercadoria está associada ao seu consumo e não aos negócios jurídicos que o viabilizam, inexistindo operação subsequente não tributada, capaz de fundamentar o estorno de créditos realizado pelo Fisco.

Afirma ainda que as liquidações realizadas no âmbito do MCP da CCEE são equiparadas às operações interestaduais com energia elétrica pelo Convênio ICMS nº 15/07, sendo tais operações tributadas (no estado de destino), por força do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da CF/88. Assim, também por essa razão, não há que se falar em estorno de crédito em razão de saída não tributada, como considerou o Fisco.

O ICMS relativo às operações com energia elétrica não incide sobre o consumo, como afirma a Defesa, mas sim sobre a **circulação** da mercadoria (assim como se dá, em regra, quanto a qualquer outra mercadoria), de forma que esse fato gerador ocorrerá no momento da **Entrada** ou da **Saída** da energia elétrica no estabelecimento, e não no do seu consumo.

Para se demonstrar o absurdo da tese da Defesa, caso o ICMS incidisse sobre o consumo e não sobre a circulação de energia elétrica, não haveria tributação nas operações com energia elétrica realizadas no âmbito do ACL que envolvessem a participação de um comercializador, pois essa modalidade de agente não consome a energia elétrica que adquire, mas sim a revende.

Saliente-se que a saída de energia elétrica em operação interna, realizada de um agente gerador para um agente comercializador, é uma **operação tributada pelo ICMS**. Nessa hipótese o comercializador se credita do imposto corretamente destacado pelo gerador na nota fiscal de venda.

A saída subsequente dessa mesma energia elétrica em operação interna promovida pelo comercializador com destino a um consumidor, como regra, também será integralmente tributada pelo ICMS. Nessa hipótese, o comercializador se debitará do imposto corretamente destacado na nota fiscal de venda e fará a compensação com os créditos apropriados na aquisição da mercadoria. Trata-se de uma regra elementar de apuração do ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Do exposto, depreende-se com relativa facilidade que não há, nessa cadeia de circulação da energia elétrica, qualquer hipótese de incidência do ICMS vinculada ao consumo da mercadoria, como afirma a Defesa.

Por essa razão, tal argumento deve ser afastado de plano.

Passando à análise do estorno de crédito realizado pelo Fisco, de início importante analisar a legislação que determina tal procedimento.

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

CF/88

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(Destacou-se)

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

CF/88

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

(...)

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

(...)

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

(Destacou-se)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

(Destacou-se)

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(Destacou-se)

Quanto ao estorno de crédito, a lei mineira acompanha a regra constitucional, a teor da regra contida no art. 32, inciso I, da mesma lei, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

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

(Destacou-se)

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

RICMS/02

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

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

(...)

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

(Destacou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com vistas a normatizar os procedimentos relativos às obrigações principal e acessórias, a serem observados pelos agentes da CCEE nas liquidações no MCP, e considerando as normas tributárias estabelecidas na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 87/96, na Lei Estadual nº 6.763/75 e no próprio RICMS/02, foi editada a Resolução nº 4.956/16, que também dispõe, em seu art. 2º, inciso II, sobre a emissão de nota fiscal sem destaque de ICMS no caso de posição credora na CCEE:

Resolução nº 4.956/16

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

(...)

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

(Destacou-se)

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

De acordo com a Consulta de Contribuinte nº 158/07, formulada pela Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais – FIEMG, entidade representativa da classe econômica à qual pertence a Autuada, “... o Convênio ICMS 15/2007, ao disciplinar as operações referentes às liquidações no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, procurou se abstrair do tratamento tributário ordinariamente aplicado à hipótese, adotando um regime peculiar. O tratamento dispensado por este Convênio equiparou as saídas e aquisições de energia elétrica relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE às operações interestaduais em relação a determinados efeitos tributários.”.

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

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

Por outro lado, quando na condição superavitária (posição credora), o Consumidor Livre recebe da CCEE pela energia que foi disponibilizada por ele, para consumo de outros Agentes, situação em que há a obrigatoriedade de emitir, no período da efetiva liquidação financeira, nota fiscal sem destaque de ICMS, para registro da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

saída da energia elétrica, bem como estornar o imposto creditado, nos termos do inciso I do art. 71 do RICMS/02.

Esse estorno de crédito é implementado a partir dos dados da Pré-Fatura da CCEE, nas competências em que o Agente assumir posição credora, cuidando o Fisco apenas de apurar o percentual de créditos a ser estornado, valendo-se para isso da fórmula prevista no art. 3º, § 1º, da Resolução nº 4.956/16, exatamente como se deu no presente caso:

Resolução nº 4.956/16

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

(...)

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

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

onde:

I - BE é o Balanço Energético;

II - TGG é a geração total;

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

IV - TGGC é o consumo da geração;

V - TRC é o consumo total;

VI - CVT são os contratos de venda total;

VII - CCT são os contratos de compra total.

(Destacou-se)

Por todo o exposto, tendo a Autuada registrado posição credora nos meses em que o Fisco promoveu o estorno de créditos, observa-se que o procedimento realizado pelo Fisco está plenamente previsto na legislação do imposto.

Por fim, a Defesa aduz que um único fato (suposta ausência de recolhimento do ICMS) ensejou a aplicação de várias penalidades, em patamar nitidamente confiscatório e desproporcional, com ofensa direta à CF/88, razão pela qual essas penalidades devem ser afastadas ou, no mínimo, reduzidas a patamares razoáveis.

Destaque-se que as multas isoladas exigidas o foram, cada uma delas, em relação a um fato distinto, com origens de bases de cálculo diferentes, inexistindo a alegada aplicação de várias penalidades em relação a um único fato.

Pela infração de aproveitamento indevido de crédito de ICMS em razão de saída subsequente da mercadoria ao abrigo da não incidência do imposto (**Irregularidade 1** do AI), foi exigida a Multa Isolada do art. art. 55, inciso XIII, alínea “b, da Lei nº 6.763/75, observada a limitação imposta pelo § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal, conforme a seguir:

Lei 6.763/75

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

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

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

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

No que tange à infração de deixar de emitir notas fiscais de saída de energia elétrica nos meses em que foi apurada posição credora nas liquidações do Mercado de Curto Prazo da CCEE (**Irregularidade 2** do AI), foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, observada a limitação imposta pelo § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal, conforme a seguir:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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...

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

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.

Pela infração tributária de emitir nota fiscal de saída de energia consignando valor da operação inferior ao estabelecido na legislação (**Irregularidade 3** do AI), foi corretamente exigida a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 6.763/75, observada a limitação imposta pelo § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal, conforme a seguir:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

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

Da mesma forma, pela infração de deixar de emitir Notas Fiscais pela entrada de energia elétrica nos meses em que foi apurada posição devedora nas liquidações do Mercado de Curto Prazo da CCEE (**Irregularidade 5** do AI), foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVIII, da Lei nº 6.763/75:

Lei 6.763/75

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

(...)

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.

(...)

Já em relação à infração de falta de recolhimento de ICMS sobre entradas de energia elétrica decorrentes de posição devedora na liquidação do MCP da CCEE (**Irregularidade 4** do AI), foi exigida apenas a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que a irregularidade decorreu do descumprimento exclusivamente de obrigação principal:

Lei 6.763/75

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

Destaque-se que essa mesma Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, também foi exigida sobre o ICMS não recolhido (descumprimento de obrigação principal) na **Irregularidade 1** (aproveitamento indevido de créditos do imposto).

Saliente-se que 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 Auto de Infração

Logo, corretas as penalidades imputadas pela Fiscalização.

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

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

- RECURSO NÃO PROVIDO.

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

(DESTACOU-SE)

Por todo o exposto, correto o lançamento tributário realizado.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª 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. Luken Pena Martins e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 16 de fevereiro de 2023.**

**Wertson Brasil de Souza**  
**Relator**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**