

Acórdão: 23.559/23/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002682440-80
Impugnação: 40.010155423-86
Impugnante: Scalon & Cerchi Ltda
IE: 569068827.00-80
Proc. S. Passivo: MAURO SÉRGIO NARDO
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

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 Mercado de Curto Prazo (MCP), quando em posição devedora na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (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.

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 saída de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo (MCP), quando em posição credora na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (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.

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

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 c/c art. 3º da Resolução nº 4.956/16. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa

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

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência das operações de liquidação das sobras e déficits de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), das seguintes irregularidades, no período de janeiro de 2018 a dezembro de 2021:

1 - falta de emissão de notas fiscais de entrada de energia elétrica previstas no art. 53-F, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02, decorrentes de posição devedora na liquidação do MCP da CCEE, com correspondente falta de recolhimento do ICMS devido sobre tais valores (Anexo 1.5).

As infrações referem-se às seguintes competências:

- 2018 – janeiro, fevereiro, abril, outubro, novembro e dezembro;
- 2019 – março, abril, agosto e dezembro;
- 2020 – fevereiro, abril, maio, julho e setembro a dezembro;
- 2021 – janeiro a dezembro

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVIII, da Lei nº 6.763/75.

2 - falta de emissão das notas fiscais de saída de energia elétrica (sem destaque do imposto) previstas no art. 53-F, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02, decorrentes de posição credora nas liquidações realizadas no âmbito do MCP da CCEE.

As infrações referem-se às seguintes competências:

- 2018 – março e maio a setembro;
- 2019 – janeiro, fevereiro, maio a julho e setembro a novembro;
- 2020 – janeiro, março e junho.

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

3 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no MCP da CCEE ao amparo da não-incidência. Os créditos devem ser estornados, nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02 c/c art. 3º da Resolução nº 4.956/16:

As infrações referem-se às seguintes competências:

- 2018 – março e maio a setembro;
- 2019 – janeiro, maio a julho e setembro a novembro;

➤ 2020 – janeiro, março, junho e agosto

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

Toda a apuração do lançamento está detalhada nas planilhas que compõem o “Anexo 1 – Operações no MCP da CCEE” (págs. 15), denominadas como “Anexo 1.1” a “Anexo 1.6”.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 21/51 do e-PTA, acompanhada dos documentos de págs. 53/54.

Afirma, em muito apertada síntese, o que segue.

- o critério adotado para apurar entradas desacobertas, mostra-se inconsistente, pois no mês de janeiro de 2018 houve uma sobra física de 5,788 MWh de energia elétrica (balanço energético negativo), mas o Fisco encontrou posição devedora e falta de emissão e nota fiscal de entrada e recolhimento de ICMS sobre entrada de energia no período. Relaciona os meses em que teria ocorrido a mesma situação e requer sua exclusão da autuação. Pede que nos demais meses seja utilizado o “Valor a Liquidar” como base de cálculo;

- em relação à infração de falta de recolhimento de ICMS, apresenta a tabela de págs. 37 e aduz que devem ser considerados apenas os meses em que foi identificado balanço energético negativo. Acrescenta que a base de cálculo deveria ser o “Valor a Liquidar” com os ajustes com os ajustes previstos pela CCEE, de forma que o ICMS não recolhido seria substancialmente reduzido, devendo incidir sobre ele apenas a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75;

- é infundada a acusação fiscal de falta de emissão de nota fiscal de saída, visto que o critério adotado pelo Fisco, de que cada estabelecimento consumidor deveria ser o responsável pela comercialização e emissão das notas fiscais relativas ao próprio consumo, extrapola o disposto no Convênio ICMS nº 15/07, que imputa essa obrigação ao Agente, considerando todos os seus estabelecimentos;

- no mês de fevereiro de 2019, a Autuada apurou um déficit físico de energia elétrica de 6,469 MWh de energia (balanço energético positivo), mas o Fisco apontou uma posição credora para o período sem, contudo, ter realizado qualquer estorno de crédito. Conclui que devem ser excluídas as exigências dessa competência, pois não há sentido em emitir nota fiscal de saída nessa situação;

- a infração de aproveitamento indevido de créditos foi realizada à margem da legislação, visto que se utilizou do Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido do art. 3º, § 2º da Resolução nº 4.956/16, o qual viola o disposto no art. 71 do RICMS/02, que toma como base do estorno o valor total das saídas não tributadas, dividido pelo valor total das saídas do estabelecimento;

- acrescenta que os Acórdãos CCMG n^{os} 23.632/20/3^a e 22.327/19/2^a, fundamentados na Instrução Normativa SUTRI n^o 03/09 e na Consulta de Contribuintes n^o 314/14, consideraram idôneo o procedimento de apuração do estorno baseado no confronto entre receitas não tributadas e receitas totais, de forma que o mesmo critério deve ser adotado no presente lançamento;

- as operações realizadas no MCP da CCEE estão fora do campo de incidência do ICMS, por serem cessões de direitos entre consumidores e não contratos de compra e venda de energia elétrica, conforme já decidiu o STJ no REsp n^o 1.615.790/MG, razão pela qual as imposições devem ser afastadas;

- as multas exigidas têm caráter confiscatório, pois perfazem exorbitantes 250% (duzentos e cinquenta por cento) do valor do imposto, de forma que devem ser reduzidas aos patamares aceitos pelos tribunais. Cita jurisprudência do STF e do TJMG.

Requer, ao final, a procedência da impugnação, com revisão do Auto de Infração e dos valores imputados à Contribuinte.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 55/96, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 98/123 opina pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n^o 44.747/08, c/c inciso II do art. 2^o da Resolução n^o 5.589 de 08/07/22.

DECISÃO

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, mediante conferência das operações de liquidação das sobras e déficits de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), das seguintes irregularidades, no período de janeiro de 2018 a dezembro de 2021:

1 - falta de emissão de notas fiscais de entrada de energia elétrica previstas no art. 53-F, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02, decorrentes de posição devedora na liquidação do MCP da CCEE, com correspondente falta de recolhimento do ICMS devido sobre tais valores (Anexo 1.5).

As infrações referem-se às seguintes competências:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 2018 – janeiro, fevereiro, abril, outubro, novembro e dezembro;
- 2019 – março, abril, agosto e dezembro;
- 2020 – fevereiro, abril, maio, julho e setembro a dezembro;
- 2021 – janeiro a dezembro

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVIII, da Lei nº 6.763/75.

2 - falta de emissão das notas fiscais de saída de energia elétrica (sem destaque do imposto) previstas no art. 53-F, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02, decorrentes de posição credora nas liquidações realizadas no âmbito do MCP da CCEE.

As infrações referem-se às seguintes competências:

- 2018 – março e maio a setembro;
- 2019 – janeiro, fevereiro, maio a julho e setembro a novembro;
- 2020 – janeiro, março e junho.

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

3 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no MCP da CCEE ao amparo da não-incidência. Os créditos devem ser estornados, nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02 c/c art. 3º da Resolução nº 4.956/16.

As infrações referem-se às seguintes competências:

- 2018 – março e maio a setembro;
- 2019 – janeiro, maio a julho e setembro a novembro;
- 2020 – janeiro, março, junho e agosto

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

O crédito tributário pode ser visualizado de forma detalhada na aba “Anexo 1.6 – DCT” (págs. 15), onde se pode ver as exigências de ICMS, multa de revalidação e respectivas multas isoladas decorrentes de cada uma das infrações.

Passando à análise da impugnação, a Defesa aduz que o critério adotado para apurar entradas desacobertas mostra-se inconsistente, pois no mês de janeiro de 2018 houve uma sobra física de 5,788 MWh de energia elétrica (balanço energético positivo), mas o Fisco encontrou posição devedora e falta de emissão e nota fiscal de entrada e recolhimento de ICMS sobre entrada de energia no período.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relaciona os meses em que teria ocorrido a mesma situação e requer sua exclusão da autuação, pedindo que nos demais meses seja utilizado o “Valor a Liquidar” como base de cálculo.

Acrescenta que em relação à infração de falta de recolhimento de ICMS, devem ser considerados apenas os meses em que foi identificado balanço energético negativo, conforme demonstrado na tabela de págs. 37.

Reitera que base de cálculo deve ser o “Valor a Liquidar”, com os ajustes com os ajustes previstos pela CCEE, de forma que o ICMS não recolhido seria substancialmente reduzido, devendo incidir sobre ele apenas a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, razão não lhe assiste.

O trabalho do Fisco consistiu em verificar se as liquidações das sobras e déficits de energia no âmbito do MCP da CCEE foram devidamente acobertadas por documentos fiscais de entrada (posição devedora) ou de saída (posição credora).

Além disso, também foi verificado se houve recolhimento de ICMS pela entrada de energia no caso de posição devedora e se houve estorno de crédito em razão da saída posterior ao abrigo da não incidência nas competências em que a posição do perfil foi credora e, concomitantemente, verificou-se balanço energético positivo (sobra de energia).

As obrigações de emitir notas fiscais para acobertar as operações decorrentes das posições credoras e devedoras na CCEE, assim como de destacar e recolher o ICMS no caso da posição devedora, estão previstas no Convênio ICMS nº 15/07 e regulamentadas no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02:

CONVÊNIO CONFAZ 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 55, 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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;**

(...)

Cláusula terceira Cada estabelecimento ou domicílio do agente que se enquadrar no caso do inciso II, "b", da cláusula primeira, quando for responsável pelo pagamento do imposto 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 obtido considerando 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 estabelecimento por perfil, observar o rateio da base de cálculo proporcional ao consumo verificado em cada ponto de consumo associado ao perfil;

(Destacou-se)

RICMS/02 - ANEXO IX

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

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

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

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

(...)

§ 4º Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar na hipótese prevista no inciso II do caput deste artigo é

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(Destacou-se)

A simples leitura dos dispositivos transcritos anteriormente já é suficiente para responder a vários dos questionamento da Defesa, pois a legislação é absolutamente clara no sentido de que a base de cálculo do ICMS a ser consignada no documento fiscal é o valor da liquidação financeira da CCEE, excluídas as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, observada a distribuição proporcional ao consumo verificado em cada ponto de consumo do perfil, exatamente como procedeu o Fisco no lançamento.

Além disso, a legislação também é literal quanto à obrigatoriedade de que cada estabelecimento emita documento fiscal de entrada, com destaque do ICMS, na proporção do seu percentual de carga (participação no consumo total do perfil), sempre que a liquidação da CCEE indicar posição financeira devedora.

Não há inconsistência no critério adotado pelo Fisco, pois como seu viu das normas transcritas, para fins de emissão dos documentos fiscais relativos à liquidação da CCEE, a posição devedora ou credora será definida pelo critério financeiro e não pelo critério físico, que foi equivocadamente utilizado pela Impugnante na elaboração da tabela de pág. 37.

Em outras palavras, a posição financeira da liquidação da CCEE definirá qual nota fiscal será emitida (entrada ou saída), o valor da base de cálculo e do imposto a recolher que nela serão consignados (no caso de nota fiscal de entrada referente a posição devedora), assim como qual será o valor dessas notas fiscais para cada um dos estabelecimentos do perfil (rateio na proporção do percentual de carga).

Além disso, de acordo com o inciso I da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 15/07, para definir o tipo e o valor da nota fiscal a ser emitida pelo Agente, será observado o ***"valor final da contabilização da CCEE por perfil do agente"*** (coluna AG – ***"Valor a liquidar pelo perfil do agente – (R\$)"*** – Anexo 1.1), ***"excluídas as parcelas relativas aos ajustes de inadimplência, já tributados em liquidações anteriores, bem como os respectivos juros e multa moratórios"***, que geralmente são representadas pelos valores incluídos no campo ***"Ajustes – (R\$)"*** da Pré-Fatura de liquidação (coluna AF do mesmo Anexo 1.1).

Importante destacar que o campo ***"Ajustes – (R\$)"***, quando analiticamente verificado, pode apresentar dezenas de ajustes diferentes, com nomenclaturas pouco

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

intuitivas em relação ao seu conteúdo, não obstante se referirem, como regra, às parcelas a serem excluídas para fins de emissão de documentos fiscais, anteriormente descritas (inadimplência, tributadas anteriormente, juros e multas).

Como consequência, em geral, o valor a ser utilizado para fins de emissão dos documentos fiscais referentes à liquidação na CCEE acaba coincidindo com aquele consignado na coluna AE do Anexo 1.1 (“*Resultado Final – RESULTADO a,m – (R\$)*”).

Assim, por uma questão de ordem prática e, especialmente, para evitar reiterados erros e cobranças indevidas referentes a parcelas que deveriam ser excluídas do valor final da contabilização para fins de emissão dos documentos fiscais, o Convênio ICMS nº 109/22 acrescentou o parágrafo único à Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 15/07, nos seguintes termos:

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;

(...)

Acrescido parágrafo único à cláusula segunda pelo Conv. ICMS 109/22, efeitos a partir de 06.07.22.

Parágrafo único. Para determinação da posição credora ou devedora, à critério da unidade federada, opcionalmente ao disposto no inciso I, poderá ser utilizado o valor informado como “*Resultado Final – RESULTADO a,m – (R\$)*” do SUM001 – Sumário, independentemente do valor a liquidar apurado.

(Destacou-se)

A norma foi internalizada na legislação mineira por meio do art. 2º do Decreto 48.485/22, que acrescentou o § 5º do art. 53-F 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 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 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.

(...)

§ 5º - Para determinação da posição credora ou devedora, opcionalmente ao disposto no § 1º, poderá ser utilizado o valor informado como "Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)" do SUM001 - Sumário, independentemente do valor a liquidar apurado.

(Destacou-se)

Assim, em seu trabalho, o Fisco apenas aplicou as normas procedimentais supratranscritas, valendo-se do valor da posição financeira constante do campo "*Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)*" para fins de identificar os valores dos documentos fiscais a serem emitidos e, no caso de posição devedora, do ICMS a ser destacado e recolhido.

Saliente-se que diante da realidade fática descrita e da previsão expressa do parágrafo único da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 15/07 c/c § 5º do art. 53-F, supratranscritos, a exclusão das parcelas do campo "*Ajustes (R\$)*" do valor a liquidar pode ser adotada como regra pelo Fisco, não sendo necessário a comprovação caso a caso, como sugere a Defesa às págs. 37 dos autos.

Lado outro, na incomum hipótese de o Contribuinte identificar algum "Ajuste" que não represente uma parcela a ser excluída (tais como aqueles decorrentes de reprecificação da energia de liquidações anteriores em decorrência de decisões judiciais), pode ele comprovar documentalmente a situação, para que o lançamento seja prontamente ajustado, como ocorre em relação a qualquer outra presunção relativa da legislação.

No entanto, como se pode ver nos autos, a Impugnação apresentada não está acompanhada de qualquer documento probatório da existência de ajustes que não deveriam ser excluídos pelo Fisco, o que demonstra que a alegação da Defesa, no sentido "*...os casos de exclusão possíveis são restritos ao rol do § 1º, o que não é o caso dos valores excluídos pelo agente fiscal.*" (págs. 37 dos autos), tem caráter nitidamente retórico, sem qualquer conteúdo prático, devendo ser afastado.

Por fim, a Impugnante também afirma que é infundada a acusação fiscal de falta de emissão de nota fiscal de saída, visto que o critério adotado pelo Fisco, de que cada estabelecimento consumidor deveria ser o responsável pela comercialização e emissão das notas fiscais relativas ao próprio consumo, extrapola o disposto no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Convênio ICMS nº 15/07, que imputa essa obrigação ao Agente, considerando todos os seus estabelecimentos.

No entanto, como consta expressamente do *caput* da Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 15/07 c/c § 4º do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02, já transcritos, “*cada estabelecimento de consumidor livre*” é responsável por emitir o documento fiscal de entrada e por recolher o ICMS relativo à operação, adotando como base de cálculo resultado do rateio do valor da liquidação da CCEE conforme a proporcionalidade do consumo desse estabelecimento em relação ao consumo total do perfil do agente.

E nem poderia ser diferente, visto que a legislação em comento está amparada no princípio da autonomia dos estabelecimentos, inerente à sistemática do ICMS e previsto expressamente no art. 24 da Lei nº 6.763/75:

LEI 6.763/75

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

Assim, sem razão o argumento.

No que tange à acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos do imposto, a Defesa afirma que no mês de fevereiro de 2019, a Autuada apurou um déficit físico de energia elétrica de 6,469 MWh de energia, mas o Fisco apontou uma posição credora para o período sem, contudo, ter realizado qualquer estorno de crédito. Conclui que devem ser excluídas as exigências dessa competência, pois não há sentido em emitir nota fiscal de saída nessa situação.

Entretanto, esse argumento deve ser refutado de plano, pois como já visto anteriormente, a definição sobre a nota fiscal a ser emitida (entrada ou saída) para fins de acobertar o resultado das liquidações na CCEE baseia-se na posição **financeira** do perfil e não no critério físico, como equivocadamente entendeu a Defesa.

Ademais, para que ocorra o estorno de crédito decorrente de saída subsequente de energia elétrica para liquidação na CCEE ao abrigo da não incidência, além ter sido verificada posição financeira credora, também deve ser constatado Balanço Energético positivo (sobra física de energia), caracterizando disponibilização de energia elétrica no mercado, nos termos do art. 3º, inciso I, da Resolução nº 4.956/16:

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:**

I - estornar o valor correspondente à aplicação do Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido, a que se refere o § 2º, sobre o crédito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do imposto apropriado, relativo às entradas de energia elétrica no estabelecimento, no período de referência da liquidação financeira;

(...)

(Destacou-se)

No caso citado pela Defesa, não há qualquer erro de cálculo, mas apenas incompreensão da legislação: o déficit físico de 6,469 MWh indica um Balanço Energético negativo (falta física de energia para suprir o consumo), não obstante a liquidação financeira ter apontado uma posição credora de R\$ 1.245,65 para a mesma competência (coluna AD do Anexo 1.1).

Assim, deveria ter sido emitida uma nota fiscal de saída para acobertar a posição credora, mas não haveria imposto a estornar, já que não houve disponibilização de energia para o mercado, exatamente como constatado pelo Fisco.

Em seguida, a Defesa aduz que a infração de aproveitamento indevido de créditos foi realizada à margem da legislação, visto que se utilizou do Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido do art. 3º, § 2º da Resolução nº 4.956/16, o qual viola o disposto no art. 71 do RICMS/02, que toma como base do estorno o valor total das saídas não tributadas, dividido pelo valor total das saídas do estabelecimento.

Acrescenta que os Acórdãos CCMG nºs 23.632/20/3ª e 22.327/19/2ª, fundamentados na Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 e na Consulta de Contribuintes nº 314/14, consideraram idôneo o procedimento de apuração do estorno baseado no confronto entre receitas não tributadas e receitas totais, de forma que o mesmo critério deve ser adotado no presente lançamento.

De início, importante transcrever a legislação que ampara o estorno de crédito.

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

(Destacou-se)

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

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

(Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Lei nº 6.763/75

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

§ 1º. O imposto incide sobre:

(...)

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

(Destacou-se)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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, como já entendeu a Superintendência de Tributação (SUTRI) da SEF/MG, ao responder à Consulta de Contribuintes nº 158/07, formulada pela Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais – FIEMG, nos seguintes termos:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 158/07

“... 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”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.”.

(GRIFOU-SE)

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, no caso de posição financeira devedora, o Consumidor Livre paga esse valor à CCEE, situação em que há a obrigatoriedade de emitir nota fiscal de entrada com destaque do imposto.

Por outro lado, quando a posição financeira é credora, o Consumidor Livre recebe o valor da CCEE, situação em que há a obrigatoriedade de emitir, no período da efetiva liquidação financeira, nota fiscal de saída sem destaque de ICMS e, caso haja concomitante disponibilização física de energia elétrica no mercado (balanço energético positivo), deverá ser o estornado o crédito do imposto correspondente.

Até 31/12/16, diante da ausência de uma norma regulamentar específica para tratar do estorno de crédito decorrente de saída de energia elétrica via liquidação da CCEE, a regra geral do art. 71, inciso I, do RICMS/02 era aplicada conjuntamente com a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, que dispunha “*sobre as obrigações, principal e acessória, a serem observadas pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo*”:

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;

(...)

(Destacou-se)

IN SUTRI nº 03/09

Art. 3º O contribuinte enquadrado na posição credora deverá emitir no período da efetiva liquidação financeira nota fiscal para registro da saída da energia elétrica, indicando como valor da operação o apurado em cada estabelecimento mediante rateio proporcional à carga medida no período, sem destaque de ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(Destacou-se)

No entanto, o critério a ser utilizado para se obter o valor desse estorno de créditos de que trata o art. 3º, parágrafo único, supra, não se encontrava explicitado na legislação tributária estadual.

Por essa razão, alguns contribuintes formularam Consultas à SEF/MG sobre o tema, sendo a mais conhecida delas a Consulta de Contribuinte nº 317/14, citada pela Defesa, na qual a Consulente foi orientada a utilizar, nos estornos de créditos de energia elétrica decorrentes de posição credora na CCEE, critério de apuração semelhante àquele adotado no estorno de crédito do ativo imobilizado, em interpretação analógica da legislação tributária, fundamentada no art. 108, inciso I, § 1º, do CTN:

CTN

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária **utilizará** sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

(...)

§ 1º O emprego da analogia **não poderá resultar na exigência de tributo não previsto** em lei.

(Destacou-se)

Consulta de Contribuinte nº 317/14

(...)

RESPOSTA:

O critério de apuração do estorno de créditos de ICMS de que trata o parágrafo único do art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 03/2009 não se encontra explicitado na legislação tributária estadual.

Na ausência de disposição expressa na legislação tributária estadual, os princípios de Direito Público da proporcionalidade e razoabilidade autorizam a aplicação de critérios com bases racionais para que se efetivem os comandos normativos.

Para esse fim, o Código Tributário Nacional, no § 1º do seu art. 108, autoriza o emprego da analogia, desde que não resulte na exigência de tributo não previsto em lei.

Em relação à hipótese em comento, reputa-se como critério idôneo a seguinte metodologia: **o percentual resultante da divisão entre o valor total do campo**

“saída não tributada” do mês (excluídas as simples remessas e as saídas com manutenção de crédito) apresentado na DAPI e o valor total do campo “total de saídas” do mês apresentado na DAPI (excluídos os retornos de simples remessas) deve ser aplicado sobre o total de créditos de ICMS relativos às entradas de energia elétrica no estabelecimento, no mesmo período de apuração em que se realiza o cálculo do estorno.

(Destacou-se)

Assim, não obstante ser obrigatório apenas para a Consulente, na prática, diversos contribuintes passaram a adotar o critério de apuração previsto na citada Consulta de Contribuinte nº 317/14, o qual foi considerado adequado até 31/12/16.

Inclusive, os citados Acórdãos CCMG nºs 23.632/20/3ª e 22.327/19/2ª dizem respeito a fatos geradores desse período, sendo esse o motivo de aprovarem expressamente a metodologia em comento.

Entretanto, em 13 de dezembro de 2016 foi publicada a Resolução nº 4.956/16, que revogou a IN-SUTRI nº 03/09, com vigência a partir de 1º/01/17.

O art. 3º, inciso I, §§ 1º e 2º, dessa resolução passou a prever uma metodologia específica para o estorno dos créditos de ICMS referentes à parcela da energia elétrica não consumida no estabelecimento e que tenha sido liquidada no MCP/CCEE (posição credora):

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:

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

onde:

I - BE é o Balanço Energético;

II - TGG é a geração total;

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

IV - TGGC é o consumo da geração;

V - TRC é o consumo total;

VI - CVT são os contratos de venda total;

VII - CCT são os contratos de compra total.

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

(...)

(Destacou-se)

É cediço que no ordenamento jurídico brasileiro, a norma posterior revoga a norma anterior naquilo que com ela conflitar, mesmo que não haja menção expressa à revogação.

Assim, além de ter revogado expressamente a IN SUTRI nº 03/09, passando a prever um critério específico para apurar o estorno de créditos relativos à energia elétrica objeto de operações de liquidação na CCEE, antes inexistente na legislação tributária, o art. 3º da Resolução nº 4.956/16 também revogou tacitamente a Consulta de Contribuinte nº 317/14 (citada como fundamento de defesa), nos termos do art. 47 do RPTA:

RPTA

Art. 47. A resposta à consulta fica **revogada com a superveniência de norma de legislação tributária naquilo que esta com aquela conflitar**, independentemente de comunicação ao consulente.

(Destacou-se)

Assim, a partir de 1º/01/17, a citada consulta deixou de produzir efeitos normativos até mesmo para a sua Consulente (que não era a Autuada, diga-se), de forma que não há mais fundamento ou mesmo sentido em utilizá-la como fundamento ou argumento de uma Peça de Defesa.

No entanto, ignorando a regra trazida pelo art. 3º da Resolução nº 4.956/16 e o próprio art. 71, inciso I, do RICMS/02, a Autuada não realizou o estorno dos

créditos de ICMS nas competências em que se constatou posição financeira credora e balanço energético positivo, razão pela qual o Fisco promoveu o presente lançamento para exigir esses valores, acrescidos das respectivas multas de revalidação e isolada, exatamente como determina a legislação.

Portanto, correto o procedimento realizado.

Em seguida, a Defesa alega que as operações realizadas no MCP da CCEE estão fora do campo de incidência do ICMS, por serem cessões de direitos entre consumidores e não contratos de compra e venda de energia elétrica, conforme já decidiu o STJ no REsp nº 1.615.790/MG, razão pela qual as imposições devem ser afastadas.

No entanto, mais uma vez, razão não lhe assiste.

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

CF/88

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

(...)

§ 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 prática 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 Ambiente de Contratação Livre (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 (Convenção para Comercialização de Energia Elétrica):

Resolução 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 sobras e déficits 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 45 (quarenta e cinco) dias após o fim do período (observado o calendário divulgado mensalmente pela CCEE), 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 equívoco de base existente na tese de que a liquidação realizada pela CCEE não seria uma hipótese de incidência do ICMS.

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

Para que o Agente Consumidor pudesse consumir 200 MWh adicionais, que não foram previamente contratados, algum Agente Fornecedor produziu 200 MWh adicionais que não foram previamente comercializados (e, portanto, ainda não 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, repassando esse pagamento ao Agente Fornecedor que a produziu essa energia, 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.

Reitere-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, II e § 1º, do Anexo IX do RICMS/02, já transcritos.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Saliente-se que nem toda a energia transacionada no Ambiente de Contratação Livre (ACL) decorre de contratos bilaterais. 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 excedentes 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 denota a incoerência do raciocínio relativo à não tributação da posição devedora 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)

Pelo exposto, vê-se que 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 termoeletricas (a gás natural, a carvão e a óleo diesel), assim como para subsidiar energia limpas, mas mais caras (como a eólica, a solar e a biomassa), garantindo que elas possam ser adequadamente remuneradas e incentivadas.

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

Como “bônus”, tal modelo tem o condão de evitar 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:

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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, conforme já se viu.

Assim, correta a exigência de ICMS referentes às notas fiscais de entrada emitidas para acobertar os valores referentes à constatação e posição devedora na CCEE.

A Defesa alega que as multas exigidas têm caráter confiscatório, pois perfazem exorbitantes 250% (duzentos e cinquenta por cento) do valor do imposto, de forma que devem ser reduzidas aos patamares aceitos pelos tribunais. Cita jurisprudência do STF e do TJMG.

Destaque-se que os valores mensais da multa de revalidação e das multas isoladas exigidas pode ser visualizado no Anexo 1.6 – DCT (págs. 15).

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

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

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

(...)

Saliente-se que as multas de revalidação e isolada exigidas pela Fiscalização no presente lançamento constituem-se em ato administrativo vinculado (conforme estabelece o art. 142 do CTN), estando em plena consonância com a legislação vigente, inclusive observando o limitador máximo existente no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, no que tange à penalidade isolada (coluna “D” do Anexo 1.11), como já visto.

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.

- CONSOANTE ENTENDIMENTO FIRMADO POR ESTE TRIBUNAL EM SEDE DO JULGAMENTO DO INCIDENTE DE ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.0000.16.063296-4/007, A UTILIZAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA) AJUSTADA NÃO CONSTITUI MAJORAÇÃO DE TRIBUTO 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).

Assim, as penalidades exigidas estão legalmente embasadas, não se vislumbrando qualquer desproporção em seus valores ou o caráter confiscatório alegado pela Impugnante.

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 Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Paola Juracy Cabral Soares (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 31 de agosto de 2023.

Wertson Brasil de Souza
Relator

André Barros de Moura
Presidente

P