

Acórdão: 24.628/23/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002181579-90
Impugnação: 40.010153283-84
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.
IE: 362094007.13-72
Proc. S. Passivo: ARNALDO SOARES MIRANDA DE PAIVA/Outro(s)
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. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. 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. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. 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. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

BASE DE CÁLCULO - CONSIGNADA À MENOR - DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Acusação fiscal de emissão de documentos fiscais para acobertar as entradas e saídas (posição devedora ou credora, respectivamente) de energia elétrica no MCP da CCEE, consignando base de cálculo menor do que a prevista a legislação, em contrariedade ao disposto no art. 53-F, inciso I e II; §§ 3º e 4º, do Anexo IX do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, observado o limitador do § 2º, incisos I e II, do mesmo dispositivo legal. Entretanto, no tocante às operações de saída de energia

elétrica realizadas ao abrigo da não-incidência, a penalidade isolada deve ser excluída por ser inaplicável à espécie. Corretas as exigências remanescentes.

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. 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 parcialmente 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 01/01/17 a 31/12/20 (Anexo “PS_2017 a 2020_JM”, aba “XIII-CT”):

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 (coluna “T” da aba “I-Analise da Contabilização” do Anexo “PS_2017 a 2020_JM”).

As infrações referem-se às seguintes competências:

- 2017 – janeiro;
- 2019 – janeiro, março, julho e setembro;
- 2020 – janeiro, agosto e setembro.

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. emissão, com valores inferiores aos devidos, das notas fiscais de entrada de energia elétrica previstas no art. 53-F, § 4º, do Anexo IX do RICMS/02, decorrentes de posição devedora na liquidação do MCP da CCEE, situação que levou ao recolhimento a menor do ICMS devido sobre esses valores (coluna “U” da aba “I-Analise da Contabilização” do Anexo “PS_2017 a 2020_JM”).

As infrações referem-se às seguintes competências:

- 2017 – fevereiro;
- 2018 – janeiro, fevereiro e novembro;
- 2019 – abril e agosto;

- 2020 – fevereiro, março, maio, junho e novembro.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

3 - 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 (coluna “V” da aba “I-Analise da Contabilização” do Anexo “PS_2017 a 2020_JM”).

As infrações referem-se às seguintes competências:

- 2017 – junho;
- 2018 – maio e junho;
- 2019 – junho e dezembro;
- 2020 – fevereiro, março, maio, junho e novembro.

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.

4 – emissão, com valores inferiores aos devidos, 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 (coluna “W” da aba “I-Analise da Contabilização” do Anexo “PS_2017 a 2020_JM”).

As infrações referem-se às seguintes competências:

- 2017 – março, maio, setembro, outubro e novembro;
- 2018 – maio e setembro.

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

5 - 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.

As infrações referem-se às seguintes competências:

- 2017 – abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro;
- 2018 – maio, agosto e setembro;
- 2019 – junho, outubro e novembro.

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.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 26/55 do e-PTA, acompanhada dos documentos de págs. 56/539.

Afirma, em muito apertada síntese, o que segue.

- nulidade do Auto de Infração em razão de falta de descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, deixando de atender aos requisitos de formalização previstos no art. 89, inciso IV, do RPTA, situação que cerceia seu direito de defesa;

- nulidade por exigência de crédito tributário em duplicidade, tendo em vista que no presente lançamento foi feita uma apuração com base nas informações da CCEE (liquidações), ao passo que houve autuação relativa aos mesmos períodos também no Auto de Infração nº 01.002182684-65, essa com base nas reais aquisições de energia elétrica do Estabelecimento Autuado;

- acrescenta que tal duplicidade não permite ter certeza quanto à ilegalidade do ato de infração que lhe está sendo imputado, pois ele demonstra que o Fisco sequer tem certeza de como deveria a empresa ter apurado suas posições credoras e devedoras: se pelo MCP da CCEE ou apurando diretamente suas aquisições e consumos reais. Conclui que, diante disso, o lançamento está eivado de vício quanto à motivação, em nítido cerceamento de defesa, razão pela qual deve ser anulado. Cita a CF/88, doutrina e jurisprudência para reforçar sua tese;

- há notas fiscais emitidas pelo Contribuinte no período autuado, mas que não foram consideradas pelo Fisco em sua apuração, as quais constam da documentação anexa à impugnação (docs. 03 e 04). Exemplifica com a NF nº 823.203, de 31/03/17, referente à competência janeiro de 2017 (doc. 03), que não foi levada à apuração do Fisco;

- nulidade do lançamento por erro no cálculo do estorno de crédito, tendo em vista que o “Índice de Estorno” de crédito da Resolução nº 4.956/16, utilizado pelo Fisco, toma como base de cálculo o total de créditos destacados nas notas fiscais de entrada de energia elétrica, quando o correto, na visão da Defesa, seria estornar o ICMS efetivamente debitado pela saída em cada operação de venda de energia elétrica;

- a distribuição das posições devedoras ou credoras mensais do Agente “ARCELOR JF” entre os seus estabelecimentos (perfis), na proporção dos seus respectivos “percentuais de consumo” (percentual de carga) gera distorções na apuração do Fisco, tendo em vista que é possível que num mesmo mês, um dos perfis tenha posição devedora e outro, posição credora. Acrescenta que essa situação ocorreu em janeiro de 2017, fevereiro de 2018 e agosto de 2019, como se pode ver no documento “Planilhas de Contabilização – por estabelecimento de forma individualizada”, anexo à impugnação (doc. 07). Conclui que a apuração deve considerar os consumos reais de energia em cada um dos estabelecimentos vinculados

ao Agente cadastrado na CCEE, não se presumindo um percentual de rateio, como fez o Fisco;

- não há incidência de ICMS sobre as operações realizadas no MCP da CCEE, pois elas não representam fatos geradores de ICMS (circulação de mercadorias), mas simples cessões de direitos entre consumidores, conforme já entendeu a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ);

- todo o ICMS incidente sobre a energia elétrica já foi antecipadamente exigido quando da aquisição da mercadoria, quer de forma direta pelo próprio adquirente, quer pelo cessionário que dele adquiriu as sobras, de forma que a nova tributação pretendida pelo Fisco é indevida;

- as liquidações na CCEE se dão de forma multilateral, sem individualização de partes e contrapartes (vendedores e compradores) e, especialmente, se as operações de aquisição de energia elétrica são internas ou interestaduais. Aduz que tributar as posições devedoras da Autuada em liquidações da CCEE ofende o art. 3º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96, que dispensa os estabelecimentos industriais adquirentes de energia elétrica oriunda de outros estados da Federação do recolhimento do ICMS na entrada dessa mercadoria. Conclui que o art. 53-F, § 1º, do Anexo IX do RICMS/02, inclusive, determina que sejam excluídas da base de cálculo as parcelas sobre as quais não incide o imposto, o que não foi observado pelo Fisco.

Requer a nulidade ou a improcedência do lançamento, protestando pela produção de provas técnicas, inclusive por meio de prova pericial, para demonstrar o verdadeiro montante de energia elétrica consumido pelo Estabelecimento Autuado. No entanto, não apresenta quesitos e/ou Assistente Técnico, não atendendo aos requisitos para a apreciação do pedido, nos termos do art. 142, § 1º, inciso I, do RPTA.

Da Reformulação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 551/552 e demonstrativos de págs. 540/550 e 553/560.

Após análise dos argumentos apresentados, a Fiscalização entendeu que assiste razão à Impugnante quanto à alegação de que existem notas fiscais emitidas para contabilização de posições devedoras ou credoras no MCP da CCEE que não foram incluídas no levantamento.

A inclusão dessas notas fiscais no cálculo provocou alterações dos valores do crédito tributário em todas as acusações fiscais, à exceção daquela relacionada ao aproveitamento indevido de créditos do imposto, que não se modificou, conforme está detalhado às págs. 551/552.

Regularmente cientificada sobre a retificação, com reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para pagamento, impugnação ou parcelamento (nos termos do art. 120, § 1º, do RPTA), a Autuada adita sua impugnação às págs. 563/596 e inclui nos autos os documentos de págs. 597/717. Ratifica os termos de sua Peça de Defesa original e acrescenta que:

- a reformulação do lançamento realizada viola os arts. 146 e 149 do CTN, pois incluiu novas operações no cenário autuado bem como alterou os critérios jurídicos utilizados anteriormente. Faz uma comparação entre o Relatório Fiscal original e o Relatório Fiscal da reformulação para demonstrar seus questionamentos;

- a Nota Fiscal nº 48.863, referente a janeiro de 2017, que a Fiscalização passou a desconsiderar sob alegação de se tratar de nota fiscal de Produtor Independente e não de liquidação do MCP da CCEE, refere-se a estorno de créditos dessa competência, procedimento que é feito somente na CCEE e não junto a produtores independentes;

- sem esclarecer o motivo para tal, a base de cálculo da acusação de falta de emissão de nota fiscal de saída foi bastante reduzida, em contrapartida a um forte aumento no valor da base de cálculo da acusação de emissão de notas fiscais consignando base de cálculo inferior à correta, o que representa mudança no critério jurídico da autuação, em afronta ao art. 146 do CTN. Cita doutrinas e jurisprudência para reforçar sua tese.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 718/757, refuta integralmente as alegações da Defesa.

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

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 759/803, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais. Quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 540/560 e, ainda, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

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 nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 5.589 de 08/07/22.

DECISÃO

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

Das Preliminares

A Defesa alega nulidade do Auto de Infração em razão dos seguintes motivos:

- falta de descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, deixando de atender aos requisitos de formalização previstos no art. 89, inciso IV, do RPTA, situação que cerceia seu direito de defesa;

- exigência de crédito tributário em duplicidade, tendo em vista que no presente lançamento foi feita uma apuração com base nas informações da CCEE (liquidações), ao passo que houve autuação relativa aos mesmos períodos também no Auto de Infração nº 01.002182684-65, essa com base nas reais aquisições de energia elétrica do Estabelecimento Autuado;

- falta de certeza quanto à ilegalidade do ato de infração que lhe está sendo imputado, pois a citada duplicidade de exigências demonstra que o Fisco sequer sabe como deveria a empresa ter apurado suas posições credoras e devedoras: se pelo MCP da CCEE ou apurando diretamente suas aquisições e consumos reais.

No entanto, razão não lhe assiste.

Observe-se o que diz o CTN sobre a atividade de lançamento:

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

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

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

No Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração (págs. 09/15), a Fiscalização esclarece de forma detalhada o procedimento fiscal realizado (desde os trabalhos preliminares, intimações, respostas e até mesmo reuniões realizadas com o Contribuinte, ao longo de um período de mais de onze meses), a técnica fiscal utilizada, as infrações constatadas e as exigências delas decorrentes, além de transcrever toda a base legal utilizada para sustentar a cobrança de tributo, assim como as penalidades exigidas.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- I - número de identificação;
- II - data e local do processamento;
- III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;
- IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;
- V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;
- VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;
- VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;
- VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;
- IX - em se tratando de crédito tributário contencioso em PTA em meio físico, a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação.

Assim, não há que se falar em cerceamento de defesa, devendo ser afastado o argumento.

No que tange à suposta exigência de crédito tributário em duplicidade, de fato, trata-se apenas de incompreensão da Defesa quanto às distintas naturezas dos trabalhos realizados no lançamento em tela e no Auto de Infração nº 01.0021882684-65.

O presente lançamento presta-se a verificar se foram emitidas notas fiscais de entrada e saída para acobertar os **valores das posições devedoras e credoras** do Perfil do Agente no âmbito do MCP da CCEE, assim como se foram realizados os corretos **estornos de créditos** de energia elétrica referentes à parcela dessa mercadoria que foi comercializada via CCEE (quando há balanço energético positivo – consumo inferior à aquisição, nos termos do art. 3º da Resolução nº 4.956/16).

Lado outro, o Auto de Infração nº 01.0021882684-65 é um levantamento quantitativo das entradas e saídas de energia elétrica, realizado com fulcro no art. 194, inciso II, do RICMS/02, que se destina a verificar se as **quantidades** de energia elétrica adquiridas e comercializadas em Contratos de Compra de Energia no Ambiente de Contratação Livre (CCEALs), **antes da liquidação da CCEE**, entraram e saíram do estabelecimento acobertadas por documento fiscal, assim como se dá em relação a qualquer outra mercadoria.

Saliente-se que no levantamento quantitativo, os valores das liquidações da CCEE (posições credoras e devedoras) e suas respectivas emissões de notas fiscais acobertadoras não são objeto de verificação fiscal.

O único dado da liquidação da CCEE utilizado no levantamento quantitativo é **quantidade** de energia elétrica liquidada, que será utilizada somente para conferência das quantidades totais de energia elétrica que entraram e saíram no estabelecimento, em um conta matemática absolutamente simples, que deve sempre resultar em 0 (zero) – visto que energia elétrica não pode ser estocada, qual seja:

Qtd EE Liquidada = CCEALs Aquisição - Consumo - Vendas Bilaterais + Compras Bilaterais

Por todo o exposto, sem razão a Defesa quando alega duplicidade de exigências, razão pela qual também não há que se falar em falta de certeza quanto à ilegalidade do ato de infração que lhe está sendo imputado, com se aduz.

Assim, se a Defesa não consegue compreender quais são as acusações fiscais imputadas à Autuada e, como alega, não consegue distinguir entre as exigências do presente lançamento (relativas às notas fiscais que devem acobertar a liquidação dos **valores** das sobras e déficits na CCEE e aos estornos de créditos decorrentes de saída de energia para liquidação) e aquelas decorrentes do PTA nº 01.002182684-65 (levantamento para conferir se as **quantidades** energia elétrica adquiridas e comercializadas bilateralmente foram acobertadas por documento fiscal), com a máxima *venia*, a questão não é de clareza do Auto de Infração e sim de limitação nos conhecimentos da legislação tributária relativa à matéria e, especialmente, da dinâmica de funcionamento das operações de aquisição, venda e liquidação de energia no Ambiente de Contratação Livre (ACL), o que só pode ser solucionado mediante maior aprofundamento nos conceitos e normas relacionados.

Está cristalinamente demonstrado, em diversas passagens do Auto de Infração, que as acusações fiscais do presente lançamento são:

- falta de emissão de notas fiscais de entrada e saída **relativas às liquidações da CCEE;**
- emissão de notas fiscais de entrada e saída **relativas às liquidações da CCEE**, com valores inferiores aos devidos;
- falta de recolhimento (falta de nota fiscal) e recolhimento a menor (nota fiscal com valor inferior ao devido) de **ICMS relativo às posições devedoras na liquidação da CCEE;** e
- aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos à entrada de energia adquirida via CCEALS e **liquidada na CCEE** (não consumida) ao abrigo da não incidência do imposto.

Reitere-se, pela relevância, que como se vê dos destaques supra, o presente trabalho trata apenas dos aspectos tributários decorrentes das liquidações da CCEE, ao passo que o Auto de Infração nº 01.002182684-65 cuida apenas de verificar o correto acobertamento por documento fiscal das entradas e saídas bilaterais de energia elétrica.

Assim, não há qualquer dúvida quanto ao conteúdo das exigências e nem quanto à inexistência de qualquer duplicidade ou falta de certeza quanto ao lançamento, razão pela qual devem ser afastadas as alegações de nulidade.

Os demais questionamentos denominados como preliminares têm caráter nitidamente meritório e como tal serão tratados.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes infrações, ocorridas no período de 01/01/17 a 31/12/20:

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 (coluna “T” da aba “I-Analise da Contabilização” do Anexo “PS_2017 a 2020_JM”).

As infrações referem-se às seguintes competências:

- 2017 – janeiro;
- 2019 – janeiro, março, julho e setembro;
- 2020 – janeiro, agosto e setembro.

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. emissão, com valores inferiores aos devidos, das notas fiscais de entrada de energia elétrica previstas no art. 53-F, § 4º, do Anexo IX do RICMS/02, decorrentes de posição devedora na liquidação do MCP da CCEE, situação que levou ao recolhimento a menor do ICMS devido sobre esses valores (coluna “U” da aba “I-Analise da Contabilização” do Anexo “PS_2017 a 2020_JM”).

As infrações referem-se às seguintes competências:

- 2017 – fevereiro;
- 2018 – janeiro, fevereiro e novembro;
- 2019 – abril e agosto;
- 2020 – fevereiro, março, maio, junho e novembro.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

3 - 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 (coluna “V” da aba “I-Analise da Contabilização” do Anexo “PS_2017 a 2020_JM”).

As infrações referem-se às seguintes competências:

- 2017 – junho;
- 2018 – maio e junho;

- 2019 – junho e dezembro;
- 2020 – fevereiro, março, maio, junho e novembro.

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.

4 – emissão, com valores inferiores aos devidos, 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 (coluna “W” da aba “I-Analise da Contabilização” do Anexo “PS_2017 a 2020_JM”).

As infrações referem-se às seguintes competências:

- 2017 – março, maio, setembro, outubro e novembro;
- 2018 – maio e setembro.

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

5 - 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.

As infrações referem-se às seguintes competências:

- 2017 – abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro;
- 2018 – maio, agosto e setembro;
- 2019 – junho, outubro e novembro.

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.

Introdução – Histórico do Mercado de Energia Elétrica no Brasil

Inicialmente, cumpre explanar 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), 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Em seu Aditamento à Impugnação, a Defesa afirma que a reformulação do lançamento realizada viola os arts. 146 e 149 do CTN, pois incluiu novas operações no cenário autuado bem como alterou os critérios jurídicos utilizados anteriormente. Faz uma comparação entre o Relatório Fiscal original e o Relatório Fiscal da Reformulação para demonstrar seus questionamentos.

Aduz que a Nota Fiscal nº 48.863, referente a janeiro de 2017, que a Fiscalização passou a desconsiderar sob alegação de se tratar de nota fiscal de Produtor Independente e não relativa à liquidação do MCP da CCEE, refere-se a estorno de créditos do período, situação que é feita somente na CCEE e não junto a produtores independentes.

Conclui que, sem esclarecer o motivo para tal, a base de cálculo da acusação de falta de emissão de nota fiscal de saída foi bastante reduzida, em contrapartida a um forte aumento no valor da base de cálculo da acusação de emissão de notas fiscais consignando base de cálculo inferior à correta, o que representa mudança no critério jurídico da autuação, em afronta ao art. 146 do CTN. Cita doutrinas e jurisprudência para reforçar sua tese.

No entanto, razão não lhe assiste.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme listagem contida no Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 551/552, o Fisco acatou parcialmente os argumentos da Defesa e alterou os seguintes pontos no lançamento:

- a) para incluir na aba “VIII-Notas Fiscais MCP” da planilha “PS_2017 A 2020_JM”, as notas fiscais emitidas pela Autuada e que não haviam composto o cálculo inicial do crédito tributário, medida que atende a solicitação da própria Defesa, sendo elas as NFs Entrada n°s 54.388 (22/06/18) e 70.019 (26/08/20); e a NF Saída n° 991.769 (27/07/18);
- b) para excluir na aba “VIII-Notas Fiscais MCP” as notas fiscais que foram indevidamente consideradas pelo Fisco em sua apuração, tendo em vista que foram emitidas por um outro perfil (de Produtor Independente) e não pelo perfil da Autuada, que é de Consumidor Livre (“ARCELOR JF” até julho de 2017 e “ARCELOR JF COM” a partir de agosto de 2017), quais sejam: NFs Entrada n°s 48.863 (30/03/17), 54.389 (22/06/18) e 70.021 (26/08/20);
- c) para incluir na planilha “VIII-Notas Fiscais MCP” a Nota Fiscal de Entrada n° 49.242, emitida em 26/04/17, que estava relacionada no quadro “NF EMITIDA” (colunas “N” a “R”) da aba “I-Analise da Contabilização” da planilha “PS_2017 A 2020_JM”, mas que não havia sido incluída na aba “VIII-Notas Fiscais MCP” da mesma planilha, o que fez com que ficasse indevidamente fora da apuração.
- d) Alteração do texto da segunda linha do 3º parágrafo do tópico “7.3 Técnica Fiscal de Auditoria”, modificando a expressão “...MCP do agente ARCELOR JF...” para “...MCP do perfil de agente ARCELOR JF...” (págs. 546);
- e) Retificação do campo “Perfil” do quadro “DADOS DO AGENTE” da aba “I-Analise da Contabilização” da planilha “PS_2017 A 2020_JM”.

Como se vê das modificações descritas, a reformulação do lançamento promovida pelo Fisco não incluiu novas operações no trabalho e também não modificou, em nenhum ponto, os critérios jurídicos e a metodologia de apuração do crédito tributário, tendo sido mantidas exatamente as mesmas acusações fiscais.

As alterações ocorridas nos valores e nas competências das exigências fiscais decorreram exatamente da inclusão de notas fiscais solicitada pela Defesa (tópico “a”); da exclusão de notas fiscais que não pertencem ao perfil do agente “ARCELOR JF COM” e que foram indevidamente incluídas na apuração original (tópico “b”), assim como da inclusão no cálculo de uma nota fiscal que já compunha a planilha “PS_2017 A 2020_JM”, mas que não havia sido levado ao anexo próprio de apuração (tópico “c”).

Após a reformulação do lançamento, as infrações constatadas pelo Fisco passaram a se concentrar nas seguintes competências:

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 (coluna “T” da aba “I-Analise da Contabilização” do Anexo “PS_2017 a 2020_JM”):

- 2017 – janeiro;
- 2019 – janeiro, março, julho e setembro;
- 2020 – janeiro, agosto e setembro.

2. emissão, com valores inferiores aos devidos, das notas fiscais de entrada de energia elétrica previstas no art. 53-F, § 4º, do Anexo IX do RICMS/02, decorrentes de posição devedora na liquidação do MCP da CCEE, situação que levou ao recolhimento a menor do ICMS devido sobre esses valores (coluna “U” da aba “I-Analise da Contabilização” do Anexo “PS_2017 a 2020_JM”):

- 2017 – fevereiro;
- 2018 – janeiro, fevereiro e novembro;
- 2019 – abril e agosto;
- 2020 – fevereiro, março, maio, junho e novembro.

3 - 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 (coluna “V” da aba “I-Analise da Contabilização” do Anexo “PS_2017 a 2020_JM”):

- 2017 – junho;
- 2018 – junho;
- 2019 – junho e dezembro;
- 2020 – fevereiro, março, maio, junho e novembro.

4 – emissão, com valores inferiores aos devidos, 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 (coluna “W” da aba “I-Analise da Contabilização” do Anexo “PS_2017 a 2020_JM”):

- 2017 – março, maio, setembro, outubro e novembro;
- 2018 – maio e setembro.

5 - 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 (OBS: essa acusação fiscal não sofreu alteração):

- 2017 – abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro;
- 2018 – maio, agosto e setembro;
- 2019 – junho, outubro e novembro.

No que tange à Nota Fiscal nº 48.863, referente a janeiro de 2017, como bem salienta o Fisco às págs. 751 dos autos, ela foi excluída da apuração porque não pertence ao perfil de Consumidor Livre “ARCELOR JF” (unidade da AMB em João Monlevade) que está sendo fiscalizado, mas sim ao perfil de Produtor Independente do estabelecimento, denominado “BMP JF GUILMAN”.

Quando do lançamento original, essa nota fiscal foi indevidamente considerada pelo Fisco como apta a acobertar a liquidação do perfil de Consumidor Livre referente a janeiro de 2017, como pode ser visto na linha 8 da coluna “Q” (“NF EMITIDA – VALOR (F)” da aba “I-Analise da Contabilização” da planilha “PS_2017 A 2020_JM”, anexa ao lançamento original.

No âmbito da reformulação do lançamento, o Fisco apenas corrigiu esse erro, afastando a citada nota fiscal (relativa ao perfil de Produtor Independente) e constatando que, para o perfil de Consumidor Livre, não foi emitida qualquer nota fiscal que acobertasse a posição devedora daquela competência.

Ressalte-se que perfis de agentes diferentes ou os diferentes perfis de um agente não se confundem para efeitos de liquidação na CCEE e, muito menos, para fins de emissão de documentos fiscais e recolhimentos de ICMS (quando for o caso), de forma que as notas fiscais emitidas para um perfil de Produtor Independente não podem ser utilizadas para acobertar qualquer operação do perfil de Consumidor Livre, ainda que ambos estejam vinculados à mesma pessoa jurídica.

Por fim, saliente-se que essa Nota Fiscal nº 48.863 não se refere a estorno de créditos, como afirma a Defesa, pois se trata de uma nota fiscal de **entrada** de energia elétrica, inclusive com destaque do ICMS devido nessa situação, como pode ser visto na mesma linha 8 da coluna “Q”, já citada.

Ademais, o estorno de créditos de ICMS decorrente de saída de energia elétrica ao abrigo da não incidência do imposto (liquidação na CCEE) é feito diretamente na Escrituração Fiscal Digital - EFD (livro Registro de Apuração do ICMS), por meio de Registros de ajuste específicos e não por meio de emissão de documento fiscal.

Dessa forma, correta a exclusão da Nota Fiscal nº 48.863 da apuração relativa a janeiro de 2017, na medida em que ela não pertence ao perfil do Agente que está sendo fiscalizado.

Do Estorno de Crédito – Posição Credora

A Defesa alega erro no cálculo do estorno de crédito, tendo em vista que o “Índice de Estorno” de crédito da Resolução nº 4.956/16, utilizado pelo Fisco, toma como base de cálculo o total de créditos destacados nas notas fiscais de entrada de energia elétrica, quando o correto, na sua visão, seria estornar o ICMS efetivamente debitado pela saída em cada operação de venda de energia elétrica.

Acrescenta que a distribuição das posições devedoras ou credoras mensais do Agente “ARCELOR JF” entre os seus estabelecimentos (perfis), na proporção dos seus respectivos “percentuais de consumo” (percentual de carga) gera distorções na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apuração do Fisco, tendo em vista que é possível que num mesmo mês, um dos perfis tenha posição devedora e outro, posição credora.

Aduz que essa situação ocorreu em janeiro de 2017, fevereiro de 2018 e agosto de 2019, como se pode ver no documento “Planilhas de Contabilização – por estabelecimento de forma individualizada”, anexo à impugnação (doc. 07).

Conclui que a apuração deve considerar os consumos reais de energia em cada um dos estabelecimentos vinculados ao Agente cadastrado na CCEE, não se presumindo um percentual de rateio, como fez o Fisco.

De início, importante ressaltar que as afirmações da Defesa contrariam frontalmente o texto expresso da legislação tributária e explicitam um notável desconhecimento a respeito do procedimento de liquidação da CCEE e, especialmente, dos critérios determinados por essa legislação para a distribuição das entradas e liquidações de energia elétrica entre os pontos de consumo do Perfil do Agente (estabelecimentos).

O rateio do valor da posição (devedora ou credora) de um Agente no MCP da CCEE entre todos os pontos de consumo (como regra, um para cada estabelecimento) que compõem esse Agente, na proporção de sua participação no consumo total do período, não é feito a partir de uma presunção do Fisco, como aduz a Defesa, mas sim de acordo com a regra expressa do inciso II do § 4º do art. 53-F do Anexo IX do RICMS:

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:

(...)

§ 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:

(...)

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;**

(...)

(Destacou-se)

Inclusive, trata-se apenas de uma reprodução da previsão contida na Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 15/07, celebrado por todos os estados da Federação no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONVÊNIO ICMS 15, DE 30 DE MARÇO DE 2007

Dispõe sobre o cumprimento de obrigações tributárias em operações com energia elétrica, inclusive aquelas cuja liquidação financeira ocorra no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE.

(...)

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:

Nova redação dada as alíneas "a" e "b" do inciso I da cláusula terceira pelo Conv. ICMS 127/16, efeitos a partir de 01.02.17.

(...)

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;

Redação original, efeitos até 31.01.17.

(...)

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;

(Destacou-se)

Importante ressaltar, também, que é impossível que dois perfis de um mesmo Agente apresentem posições diferentes em uma mesma competência (um com posição devedora e o outro com posição credora).

A posição única para um Agente em cada competência é um elemento básico da lógica do MCP da CCEE, alcançando indistintamente todos os pontos de consumo desse Agente.

Dessa forma, a posição de um Agente na liquidação da CCEE para uma determinada competência só pode ser devedora **OU** credora, pois ela reflete o resultado do confronto entre suas entradas, consumo e saídas de energia elétrica, considerados todos os estabelecimentos que o compõem, de forma conjunta.

Apurada uma posição devedora ou credora para o Agente, ela será distribuída entre todos os estabelecimentos que o compõem (pontos de consumo), na proporção da participação de cada um deles no consumo total de energia elétrica do Agente naquela competência.

Portanto, se a posição de um Agente em uma determinada competência for devedora, **todos os pontos de consumo (estabelecimentos) desse Agente**

necessariamente terão posição devedora, na proporção de seu percentual de carga (participação no consumo total).

Da mesma forma, apurando-se posição credora para um Agente em uma determinada competência, **todos os seus pontos de consumo necessariamente terão posição credora**, na proporção do seu percentual de carga.

A quantidade de energia elétrica efetivamente consumida por cada estabelecimento é apurada pela própria CCEE (e não pelo Fisco), por meio de medidores de consumo específicos instalados nesses locais, os quais possuem capacidade de medir o consumo instantâneo de energia elétrica em intervalos de 15 minutos, pois o horário de consumo impacta o valor do PLD a ser utilizado nas liquidações.

Após o encerramento do período mensal de consumo, a CCEE emite a Pré-Fatura, na qual são contabilizados todos os CCEALs do Agente, as quantidades de energia utilizada por cada ponto de consumo, as eventuais vendas ou aquisições bilaterais de energia elétrica realizadas após o período de consumo (antes da liquidação), assim como os encargos e demais rubricas incidentes sobre a energia consumida.

Confrontando todos esses valores, a CCEE apura a posição financeira daquele Agente, que será **devedora** quando houver valor a pagar à CCEE ou **credora** quando houver valor a receber da CCEE.

Em seguida, conforme determina o art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e a Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 15/07, supratranscritos, o Agente distribuirá esse valor a liquidar entre todos os seus estabelecimentos (perfis), na proporção do consumo de cada um deles, de forma que todos eles emitirão notas fiscais de saída (posição devedora) **ou** de entrada (posição credora), o que denota a impossibilidade de existirem posições diferentes entre os estabelecimentos de um mesmo Agente, como aduz a Defesa.

Passando à análise da 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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 lei mineira acompanha a regra constitucional, a teor da regra contida no art. 32, inciso I, *in verbis*:

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

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

(...)

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

(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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

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

Com vistas a normatizar os procedimentos relativos às obrigações principal e acessórias, a serem observados pelos Agentes da CCEE nas liquidações no MCP, e considerando as normas tributárias estabelecidas na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 87/96, na Lei Estadual nº 6.763/75 e no próprio RICMS/02, foi editada a 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 Contribuintes nº 158/07, formulada pela Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais – FIEMG, entidade representativa da classe econômica à qual pertence a Autuada, “... o Convênio ICMS 15/2007, ao disciplinar as operações referentes às liquidações no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, procurou se abstrair do tratamento tributário ordinariamente aplicado à hipótese, adotando um regime peculiar. O tratamento dispensado por este Convênio equiparou as saídas e aquisições de energia elétrica relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE às operações interestaduais em relação a determinados efeitos tributários.”.

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

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

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

Por todo o exposto, tendo a Autuada registrado posição credora, correto o estorno de crédito procedido pela Fiscalização.

Correta também a Multa Isolada exigida, prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, da Lei nº 6.763/75, limitada conforme o § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal, *in verbis*:

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:

(...)

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

(Destacou-se)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, verifica-se que não há qualquer erro no cálculo do índice de estorno realizado pelo Fisco e nem na apuração do estorno em si, decorrendo os questionamentos da Defesa muito mais de um notório desconhecimento em relação à legislação que rege a matéria e, especialmente, em relação à sistemática da aquisição, consumo e liquidação da energia elétrica por parte de agentes consumidores livres no MCP da CCEE.

Em seguida, a Defesa alega que não há incidência de ICMS sobre as operações realizadas no MCP da CCEE, pois elas não representam fatos geradores de ICMS (circulação de mercadorias), mas simples cessões de direitos entre consumidores, conforme já entendeu a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Afirma que todo o ICMS incidente sobre a energia elétrica já foi antecipadamente exigido quando da aquisição da mercadoria, quer de forma direta pelo adquirente, quer pelo cessionário que dele adquiriu as sobras, de forma que a nova tributação pretendida pelo Fisco é indevida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui que as liquidações na CCEE se dão de forma multilateral, sem individualização de partes e contrapartes (vendedores e compradores) e, especialmente, sem especificar se as operações de aquisição de energia elétrica são internas ou interestaduais.

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:

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:

(...)

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 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.

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, 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, 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.

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, inciso I e II; e § 1º, do Anexo IX do RICMS/02:

Art. 53-F. - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do 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 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 (ACP) 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 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 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 nos 45 (quarenta e cinco) dias posteriores ao fechamento do período de consumo e **antes da liquidação das sobras e déficits 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 nos 45 (quarenta e cinco) dias posteriores ao 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 termoeletricas (a gás natural, a carvão e a óleo diesel), assim como para subsidiar energia limpas, mas mais caras (como a eólica, a solar e a biomassa), garantindo que elas possam ser adequadamente remuneradas e incentivadas.

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

A prosperar o exótico entendimento da não incidência de ICMS sobre a liquidação na CCEE, resta fácil perceber que para burlar a tributação sobre energia elétrica, bastaria aos Agentes Consumidores subdimensionar suas demandas, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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:

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

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

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

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

II - relativamente às **liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE** e às apurações e liquidações do 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

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

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

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 do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02, que possui redação semelhante:

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" (MCS.D) 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 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, excluem-se as parcelas sobre as quais não incide o imposto e as que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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 16/09/2014 - Redação dada pelo art. 1º, IV, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.587, de 02/08/2007:

“I - o destaque do ICMS, quando for emitida por consumidor livre ou por autoprodutor enquadrado na hipótese prevista no inciso II do art. 53-E, 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:

§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contabilizada pela CCEE, considerada a regra prevista § 1º deste artigo, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

II - para a apuração da base de cálculo, em caso de haver mais de um ponto de consumo, **observar o rateio proporcional do resultado da liquidação, segundo as medições verificadas, na hipótese de a liquidação ser relativa a mais de um estabelecimento;**

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

(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.

§ 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)

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.

Assim, é certo que as entradas de energia elétrica via liquidação na CCEE (posição devedora) representam aquisições de mercadoria que ainda não foi tributada 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.

Portanto, sem razão os argumentos trazidos.

A Defesa aduz que tributar as posições devedoras da Autuada em liquidações da CCEE ofende o art. 3º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96, que dispensa os estabelecimentos industriais adquirentes de energia elétrica oriunda de outros estados da Federação do recolhimento do ICMS na entrada dessa mercadoria.

Conclui que o art. 53-F, § 1º, do Anexo IX do RICMS/02, inclusive, determina que sejam excluídas da base de cálculo as parcelas sobre as quais não incide o imposto, o que não foi observado pelo Fisco.

No que tange ao citado art. 3º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96, a não incidência nele prevista é uma norma destinada a operacionalizar a imunidade constitucional das operações interestaduais com energia elétrica, prevista no art. 155, inciso II, § 2º, inciso X, alínea “b”, da CF/88:

CF/88

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

(...)

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

X - não incidirá:

(...)

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

Lei Complementar nº 87/96

Art. 3º O imposto **não incide** sobre:

(...)

III - **operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;**

(Destacou-se)

No entanto, essa imunidade não é uma norma de exoneração tributária, mas sim de transferência da tributação da origem para o destino (consumo). Trata-se de uma opção política exercida pelo legislador constitucional em relação à energia elétrica (e também aos combustíveis e derivados de petróleo).

Como a produção de energia elétrica e de derivados de petróleo está fortemente concentrada na região sudeste do Brasil, mas o consumo ocorre em todo o país, optou-se por transferir a tributação sobre essas mercadorias da origem (como é a regra no ICMS) para o destino (local de consumo), no intuito de distribuir de forma mais uniforme os benefícios dessas riquezas naturais por todo o país.

O art. 3º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96, citado pela Defesa, deve ser lido em conjunto com o art. 2º, § 1º, inciso III, da mesma lei, que prevê a incidência do ICMS na entrada, em operação interestadual, de energia elétrica destinada ao uso no estabelecimento (não destinada à comercialização ou industrialização dela própria):

Lei Complementar nº 87/96

Art. 2º O imposto **incide** sobre:

(...)

§ 1º O imposto **incide também:**

(...)

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

(Destacou-se)

O art. 5º, § 1º, item 4 c/c art. 6º, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75, também são no mesmo sentido:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

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

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

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

(...)

(Destacou-se)

Assim, não há qualquer dúvida de que a operação de entrada de energia elétrica no estabelecimento da Autuada, decorrente de posição devedora na liquidação da CCEE, ainda que equiparada a uma operação interestadual, é fato gerador do ICMS e demanda a emissão e nota fiscal com destaque do imposto, cabendo à Autuada a condição de Contribuinte e o dever de realizar o recolhimento do tributo.

Por fim, ao contrário do que alega a Defesa, o art. 53-F, § 1º, do Anexo IX do RICMS/02 não guarda qualquer relação com o art. 3º, inciso III, da Lei Complementar e nem corrobora a equivocada ideia de que as operações de entrada de energia elétrica no estabelecimento da Autuada oriundas de liquidação na CCEE seriam não tributadas.

Como já visto, o art. 53-F é uma norma regulamentar destinada a internalizar o conteúdo da Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 15/07, que cuida da regulamentação do cumprimento das obrigações tributárias acessórias e principais em operações com energia elétrica cuja liquidação financeira ocorra no âmbito da CCEE:

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)

O § 1º desse dispositivo apenas orienta como o Contribuinte apurará o **valor da posição devedora ou credora** no MCP da CCEE, para fins de emissão das notas fiscais de entrada ou saída de energia elétrica, esclarecendo que as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica que está sendo liquidada naquela competência (ajustes de inadimplência já tributados em liquidações anteriores, bem como os respectivos juros e multa moratórios) deverão ser excluídas do valor final da contabilização da CCEE para tal finalidade.

Assim, o argumento da Defesa, no sentido de que o art. 53-F, § 1º, do Anexo IX reforça a não incidência do imposto em operações interestaduais destinadas a estabelecimentos industriais, nem mesmo faz sentido, devendo ser afastado de plano.

Apesar de ausência de questionamentos na Peça de Defesa, importante se dizer que há um reparo a ser feito no que tange à Penalidade do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, mormente na sua exigência em relação à acusação fiscal de “emissão, com valores inferiores aos devidos de notas fiscais de saída de energia elétrica previstas no art. 53-F, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02. Observe-se o dispositivo legal citado:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

(Destacou-se)

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

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

O art. 2º, § 2º, da Resolução nº 4.956/16, que novamente se transcreve, é claro no sentido de que o valor da liquidação da CCEE atribuído a cada um dos estabelecimentos do perfil de agente será informado no documento fiscal como base de cálculo do imposto, apenas quando houver incidência:

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:

(...)

§ 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)

Dessa forma, forçoso concluir que as notas fiscais emitidas pela Autuada o foram com importância diversa do efetivo **valor da operação** (e não da base de cálculo), razão pela qual a penalidade correta nessa situação seria aquela prevista no art. 55, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, que é específica para tal conduta:

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

(...)

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

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

(...)

(Destacou-se)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da Lei nº 6.763/75, em relação às operações de saída de energia elétrica realizadas ao abrigo da não-incidência, por ser inaplicável à espécie.

As demais penalidades isoladas exigidas, que também não foram objeto de questionamento, estão adequadas às acusações fiscais constatadas pela Fiscalização.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 540/560 e, ainda, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Valter de Souza Lobato e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Revisora) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 01 de agosto de 2023.

Tarcísio Andrade Furtado
Relator

Cindy Andrade Morais
Presidente

P