

Acórdão: 22.951/21/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001050428-95
Impugnação: 40.010146836-36
Impugnante: Alcoa Alumínio S/A
IE: 518027950.00-03
Proc. S. Passivo: Fabiana Silva Bianucci/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - NÃO INCIDÊNCIA/SAÍDA MERCADO DE CURTO PRAZO - CCEE. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no Mercado de Curto Prazo da CCEE, ao amparo da não incidência do ICMS, nos termos estabelecidos no art. 71, inciso I do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75. Canceladas as exigências relativas às penalidades aplicadas e dos juros moratórios (Selic), com fulcro no art. 100, parágrafo único do CTN. Os juros (Selic) voltarão a incidir sobre o valor principal, a partir da data da publicação da decisão irrecurável na esfera administrativa.

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA – FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL ENTRADA - MERCADO DE CURTO PRAZO - CCEE. Constatada a falta de recolhimento de ICMS sobre entrada de energia elétrica proveniente do Mercado de Curto Prazo, quando em posição devedora na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), contrariando as exigências do art. 53-F, § 2º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Canceladas as exigências relativas às penalidades aplicadas e dos juros moratórios (Selic), com fulcro no art. 100, parágrafo único do CTN. Os juros (Selic) voltarão a incidir sobre o valor principal, a partir da data da publicação da decisão irrecurável na esfera administrativa. Excluídos os valores referentes a fevereiro e maio de 2013, para fins de apuração das exigências relativas aos meses de março e junho do mesmo ano, por se tratar de parcelas já tributadas em liquidações anteriores.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL DE ENTRADA - ENERGIA ELÉTRICA. Constatou-se falta de emissão de notas fiscais de entrada correspondentes às operações de aquisição de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE. Infração caracterizada nos termos do art. 53-F, inciso II do Anexo IX do RICMS/02. Cancelada a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVIII da Lei nº 6.763/75, com fulcro no art. 100, parágrafo único do CTN.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL DE SAÍDA – ENERGIA ELÉTRICA. Constatada saída desacobertada de energia elétrica por meio de operações realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE, contrariando o disposto no art. 53-F, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Cancelada a Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 com fulcro no art. 100, parágrafo único do CTN.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de 01/01/13 a 31/12/13:

1. Falta de recolhimento do ICMS devido nas aquisições de energia elétrica nas operações relativas às liquidações com posição devedora no Mercado de Curto Prazo da CCEE (Exigências: ICMS e MR).

2. Falta de estorno do crédito de imposto apropriado na entrada de energia elétrica, na proporção das saídas de energia amparadas pela não incidência, relativas às liquidações com posição credora no Mercado de Curto Prazo da CCEE (Exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, inciso XIII, alínea “b” da lei nº 6.763/75);

3. Falta de emissão de nota fiscal de entrada nas operações de aquisição de energia elétrica relativa às liquidações com posição devedora no Mercado de Curto Prazo da CCEE (Exigência: MI – art. 55, inciso XXVIII da Lei nº 6.763/75);

4. Falta de emissão de nota fiscal de saída nas liquidações com posição credora no Mercado de Curto Prazo da CCEE (Exigência: MI – art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, inciso II do mesmo dispositivo).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista nos art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e das Multas Isoladas capituladas nos arts. 55, inciso XIII, alínea “b”, 55, inciso XXVIII e 55, inciso II do mesmo diploma legal.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 48/72, requerendo a improcedência do lançamento.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às fls. 135/147, refutando as alegações da Defesa e pugnando pela manutenção das exigências fiscais.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 154/194, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para que sejam excluídas as exigências relativas às penalidades aplicadas e

aos juros (Selic), com fulcro no art. 100, inciso III e § único do CTN, devendo os juros voltarem a incidir sobre o valor principal, a partir da data da publicação da decisão irrecurável na esfera administrativa.

Da Prova Pericial.

Em sessão realizada no dia 15/05/19, a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, deferiu o pedido de perícia formulado pela Impugnante às fls. 71/72, nos seguintes termos (fls. 198):

“ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em deferir o pedido de perícia formulado pela Impugnante às fls. 71/72, acrescentando, ainda, os quesitos formulados pela Fiscalização às fls. 146 (verso)/147, formulando a Câmara, também, o seguinte quesito: caso aplicado o critério físico para o lançamento (conforme adotado pela Impugnante para o recolhimento do tributo), esclareça se haveria exigências remanescentes. Vencidos os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor) e Ivana Maria de Almeida, que indeferiram o pedido ...”

Após as providências cabíveis, a I. Perita designada pela Repartição Fiscal apresenta o “Relatório Pericial” acostado às fls. 222/237, complementado pelas planilhas de fls. 238/241, nos seguintes termos:

Quesito nº 1:

Impugnante:

Da base de cálculo considerada foram abatidos os valores correspondentes a pagamentos não vinculados a energia elétrica, tais como os referentes a juros e multas, além de outras parcelas decorrentes de atraso na liquidação e também as parcelas referentes à energia fornecida pelo próprio agente?

Fisco:

Referente a juros e multas, ou outras parcelas decorrentes de atraso na liquidação, e parcela referente à energia fornecida pelo próprio agente impugnante:

1.1 - Na planilha do “Anexo 1 - Demonstrativo de Venda de Energia Elétrica no Mercado de Curto Prazo pelo Relatório de Contabilização da Pré-fatura da CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica)” ou em outro relatório ou documento fornecido pela CCEE, consta valores referentes a pagamentos não vinculados a energia elétrica tais como juros e multas, ou outras parcelas decorrentes de atraso na liquidação? Se positivo relacionar os valores mensalmente, identificando-os e discriminando-os detalhadamente, bem como apresentar documento comprobatório da origem, natureza, e valor desta parcela.

1.2 - Na planilha do “Anexo 1 - Demonstrativo de Venda de Energia Elétrica no Mercado de Curto Prazo pelo Relatório de Contabilização da Pré-fatura da CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica)” ou em outro relatório ou documento fornecido pela CCEE, consta parcelas referentes à energia fornecida pelo

próprio agente impugnante? Se positivo informar se a energia foi consumida pelo próprio agente ou pelo sistema? Se positivo relacionar os valores mensalmente, identificando-os e discriminando-os detalhadamente, bem como apresentar documento comprobatório da origem, natureza, e valor desta parcela.

Resposta do Perito (literal):

O Sujeito Passivo foi intimado para informar se há, nos relatórios ou documentos fornecidos pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), quaisquer valores referentes a pagamentos não vinculados a energia elétrica, tais como juros e multas ou outras parcelas decorrentes de atraso na liquidação. Se positivo, que estes valores fossem identificados e discriminados.

Em resposta, a Impugnante apenas discorreu sobre a unidade consumidora de Poços de Caldas e apresentou cópia do quadro “Ajustes” do Relatório SUM001 do mês de março de 2013, já constante do Auto de Infração, mas sem identificar ou discriminar qualquer valor que pudesse ser excluído da base de cálculo do ICMS.

Cumpram aqui lembrar que a CCEE é responsável pelo processamento da contabilização da energia elétrica produzida e consumida no Brasil, sendo regida por um conjunto de regras comerciais, complementares e integrantes das “Regras de Comercialização”, que devem ser cumpridas por todos os agentes dela participantes.

Ressaltamos que as operações realizadas no âmbito da CCEE são contabilizadas e liquidadas de forma multilateral, ou seja, as transações são realizadas sem que haja indicação de parte e contraparte. Os contratos de compra de energia no Ambiente Livre (CCEAL) são negociados livremente e firmados entre os agentes contratantes de acordo com condições contratuais específicas devendo ser registrados na CCEE.

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

Considerando os contratos e os dados de medição registrados, a CCEE contabiliza as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado; as diferenças positivas ou negativas são liquidadas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD).

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 (devedor ou credor) no Mercado de Curto Prazo, resultando na Pré-Fatura.

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

Os ajustes previstos pelas Regras de Mercado são condições impostas aos agentes para a realização de operações de compra e venda de energia elétrica no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mercado de Curto Prazo. Assim, tais ajustes não correspondem a novas operações de compra e venda de energia elétrica.

Os consumidores que optem por realizar a compra de energia por intermédio de contratos no Ambiente de Contratação Livre devem ser agentes da CCEE e estão sujeitos ao pagamento de todos os encargos, taxas e contribuições setoriais previstas na legislação.

O levantamento efetuado pela Fiscalização baseou-se nos relatórios emitidos pela CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica) denominados Pré-Fatura e disponíveis no sítio da Secretaria Estadual de Fazenda no link da intranet “Auditor Web” e no sítio da CCEE – Conteúdo exclusivo – Divulgação de Resultados e Informações.

De acordo com o § 1º do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02, para a determinação da posição devedora ou credora, excluem-se as parcelas sobre as quais não incide o imposto e as que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores.

“Art. 53-F. Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE, o agente de mercado da categoria de produção ou de consumo emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, relativamente às diferenças apuradas:”

§ 1º Para determinação da posição credora ou devedora, excluem-se as parcelas sobre as quais não incide o imposto e as que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores.” Efeitos de 03/08/2007 a 31/08/2018.

Pois bem, da análise dos relatórios SUM001 enviados pelo contribuinte e constantes do Auto de Infração (fl. 44), percebe-se que no relatório referente a março de 2013 consta, como ajuste, o resultado da Contabilização de fevereiro de 2013.

De igual forma, no relatório SUM001 referente ao mês de junho de 2013, consta, como ajuste, o Resultado Financeiro de maio de 2013.

Assim, em atendimento ao disposto no parágrafo 1º do artigo 53-F do Anexo IX do RICMS/02 transcrito acima, para determinação da posição devedora ou credora, entendemos que devem ser excluídas as parcelas referentes às contabilizações de fevereiro e maio constantes dos relatórios SUM001 dos meses de março e junho, respectivamente (parcelas já tributadas em liquidações anteriores).

Nos demais meses, não verificamos quaisquer valores referentes a pagamentos de juros e multas ou outras parcelas decorrentes de atraso na liquidação ou que já tenham sido tributados em liquidações anteriores que devam ser excluídos.

Do mesmo modo, não há parcelas referentes a energia fornecida pelo próprio agente. O campo “Geração Total – TGGa,s,r,w” encontra-se zerado em todos os períodos objeto do presente Auto de Infração.

Importante ressaltar que o campo “Ajustes (R\$)” está detalhado nos relatórios SUM001 constantes do Anexo X. Importante ressaltar também que a contabilização envolve o cálculo da diferença entre a energia medida e a contratada por

agente, valorado ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD) e leva em conta as exposições no mercado de curto prazo, o recebimento/pagamento de Encargos de Serviço de Sistema (ESS), o Mecanismo de Realocação de Energia (MRE) e a consolidação dos resultados financeiros a serem liquidados, incluindo eventuais ajustes financeiros (www.ccee.org.br).

Portanto, os resultados da contabilização de cada agente, obtidos em decorrência de um processamento, demandam ajustes para dar cumprimento a decisões judiciais ou administrativas, sob a responsabilidade da CCEE.

Reiteramos que, de acordo com a norma prevista no parágrafo 1º do artigo 53-F do RICMS/02 já transcrita, para apuração da posição devedora ou credora, somente devem ser excluídas as parcelas sobre as quais não incide o imposto, bem com aquelas que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores.

Quesito nº 2:

Impugnante:

Foram abatidas as parcelas referentes à liquidação postergada e depois efetivada de outros agentes?

Fisco:

Referente às parcelas da liquidação postergada e depois efetivada de outros agentes:

2.1 - Na planilha do “Anexo 1 - Demonstrativo de Venda de Energia Elétrica no Mercado de Curto Prazo pelo Relatório de Contabilização da Pré-fatura da CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica)” ou em outro relatório ou documento fornecido pela CCEE, consta parcelas referentes a liquidação postergada e depois efetivada de outros agentes? Se positivo relacionar os valores mensalmente, identificando-os e discriminando-os detalhadamente, bem como apresentar documento comprobatório da origem, natureza, e valor desta parcela.

Resposta do Perito (literal):

O sujeito passivo foi intimado a informar se há, nos relatórios ou documentos fornecidos pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), parcelas referentes à liquidação postergada e depois efetivada de outros agentes.

Em resposta à intimação, o sujeito passivo informa que sim, e que referidos valores constam do quadro 3 dos Relatórios SUM001 (descrição dos ajustes) e da linha denominada “Valor do Ajuste do Rateio da Inadimplência dos Agentes Desligados sem Sucessão” constante do Quadro 1 dos mesmos relatórios SUM001.

Oportuno lembrar que as operações na CCEE são regidas por um conjunto de Regras de Comercialização que, associadas aos Procedimentos de Comercialização, estabelecem as bases necessárias para o processo de Contabilização e Liquidação Financeira.

De acordo com as Regras de Comercialização da CCEE o Rateio de Inadimplência disciplina o mecanismo algébrico para determinar os percentuais de participação de cada agente em uma eventual inadimplência, uma vez que os agentes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deverão suportar as repercussões financeiras decorrentes da inadimplência no Mercado de Curto Prazo, não coberta pela Garantias aportadas, na proporção de seus créditos líquidos resultantes da contabilização, no período considerado.

Já o Rateio da Inadimplência em Casos de Desligamento sem Sucessão disciplina o mecanismo algébrico para determinar os percentuais de participação de cada agente em uma inadimplência em caso de desligamento compulsório de agentes, uma vez que o débito desse agente desligado será rateado entre todos os agentes ativos da CCEE, na proporção de seus votos, na contabilização seguinte à última liquidação com participação desse agente desligado.

Como já explanado, conforme disposto no art. 53-F, § 1º e 4º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 e, também, no artigo 1º da Instrução Normativa Sutri nº 03/09, somente devem ser excluídas da base de cálculo do ICMS as parcelas sobre as quais não incide imposto, representadas pelos valores decorrentes de atraso na liquidação (multas, juros e outras cláusulas legais), assim como as que já tenham sido tributadas em competências anteriores.

Anexo IX do RICMS/02:

“Art. 53-F. (...)

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

(...)

§ 4º Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar na hipótese prevista no inciso II do caput deste artigo é responsável pelo pagamento do imposto e deverá, ao emitir a nota fiscal relativa à entrada: I - fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela CCEE, considerada a regra prevista § 1º deste artigo, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

IN/SUTRI nº 03/09:

Art. 1º Para determinação da posição devedora ou credora do agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo, deverá ser observado somente o perfil de consumo do mesmo.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput, deverão ser excluídas do valor total da Nota de Liquidação as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, tais como os valores cobrados a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação financeira, juros bancários ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais, também resultantes do atraso na liquidação da operação, e todas as parcelas relativas ao perfil de geração do agente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, todas as parcelas cobradas na liquidação financeira, remuneratórias da energia elétrica, dentro do sistema de contabilização da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), por integrarem o custo da operação do próprio mecanismo de alocação da energia elétrica, em um sistema de rateio, devem compor a base de cálculo do ICMS.

De outro modo, as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, tais como os valores cobrados a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais e as que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores deverão ser excluídas do valor total da Nota de Liquidação.

Entendemos que se enquadram nesta última condição os valores dos Ajustes do Rateio da Inadimplência dos Agentes Desligados sem Sucesso.

No entanto, não há, nos relatórios SUM001 dos meses de janeiro a dezembro de 2013, quaisquer valores referentes a rateio de inadimplência.

Portanto, não há, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, período objeto deste Auto de Infração, qualquer parcela referente à liquidação postergada e depois efetivada de outros agentes que devam ser excluídas, além das parcelas referentes às contabilizações de fevereiro e maio constantes dos relatórios SUM001 dos meses de março e junho, respectivamente (parcelas já tributadas em liquidações anteriores), conforme descrito no item 2.1 desta perícia.

Quesito nº 3:

Impugnante:

Foi feito o rateio proporcional por ponto de utilização de outros estabelecimentos (filiais) nos termos do art. 53-F, § 4º, II do Anexo IX do RICMS/02, cujo acerto na CCEE era feito de forma cumulativa?

Fisco:

Na apuração do auto de infração foi observado o rateio proporcional ao consumo verificado em cada ponto de consumo associado ao perfil, conforme previsto no artigo 53-F do RICMS e na Instrução Normativa SUTRI nº 03/2009?

Resposta do Perito (literal):

Da análise dos Anexos 2 e 6 do Auto de Infração fica claro que o levantamento fiscal observou o rateio proporcional do resultado da liquidação, segundo as medições verificadas, na hipótese de a liquidação ser relativa a mais de um estabelecimento em concordância com o inciso II do § 4º, artigo 53-F do Anexo IX do RICMS/02.

Por exemplo, na planilha de fl. 24 temos que o resultado da contabilização do Agente no mês de janeiro de 2013 foi de R\$ 2.771.186,27.

A contabilização do Agente foi confrontada com o percentual de consumo específico do perfil do estabelecimento autuado, chegando-se à contabilização da Carga; ou seja, o levantamento fiscal considerou como contabilização da carga o resultado da multiplicação da contabilização do Agente pelo percentual de consumo

disponível no relatório da Pré-Fatura no mesmo mês, transcrito no Anexo 2 do Auto de Infração.

Assim, no mês de janeiro de 2013, o resultado da contabilização da Carga foi de R\$ 824.106,00 (2.771.186,27 x 29,74%). Portanto, observado o rateio proporcional por ponto de utilização.

Quesito nº 4:

Impugnante:

Foram abatidos os valores pagos e o valor das notas fiscais emitidas nos termos da denúncia espontânea em datas posteriores à sua apresentação, mas mediante utilização dos critérios nela descritos?

Fisco:

A apuração do auto de infração foi feita conforme as disposições da Instrução Normativa SUTRINº 03/2009, e do artigo 53-F do Anexo IX do RICMS (Decreto nº 43.080/2002)? E foram abatidos os valores pagos/estornados e o valor das notas fiscais emitidas?

Resposta do Perito (literal):

Inicialmente, há que se ressaltar que, no momento de definir a posição credora ou devedora do Agente, no âmbito da CCEE, a legislação adotou o critério financeiro (confronto entre o valor da energia contratada e o valor da energia consumida), em detrimento do critério físico (confronto entre a quantidade de energia contratada e a quantidade de energia consumida).

Ademais, os resultados da contabilização de cada agente, obtidos em decorrência de um processamento, podem demandar ajustes para dar cumprimento a decisões judiciais ou administrativas, sob a responsabilidade da CCEE.

Assim, como já exposto, a contabilização não envolve apenas o cálculo da diferença entre a energia medida e a contratada valorada ao PLD. A contabilização leva em conta as exposições no mercado de curto prazo, o recebimento/pagamento de encargos de Serviço de Sistema (ESS), o Mecanismo de Realocação de Energia (MRE) e a consolidação dos resultados financeiros, incluindo eventuais ajustes.

De acordo com as Regras de Comercialização da CCEE – Caderno Consolidação de Resultados – no relatório CFZ003 (Contabilização) constante da Pré-Fatura, o valor da coluna Total Mensal do Resultado no MCP – TM – MCP a,m (R\$) é dado pela valoração do Balanço Energético do agente ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD) correspondente ao bloco patamar/semana e submercado.

Já o Resultado Preliminar da contabilização de cada agente da CCEE corresponde à soma dos montantes a pagar e/ou receber apurados, sendo tal resultado reflexo (I) do acerto financeiro promovido no âmbito do Mecanismo de Realocação de Energia (MRE), (II) da valoração do balanço energético do agente, (III) do tratamento das exposições financeiras de CCEARs e de relações comerciais que possuem direito a alívio de exposições, (IV) da apuração dos encargos setoriais tratados no âmbito da CCEE (a exceção do Encargo de Energia de Reserva - EER), (V) da verificação dos

valores monetários associados ao mecanismo de alívio retroativo, (VI) dos efeitos da contratação por disponibilidade no mercado de curto prazo, (VII) dos ajustes decorrentes de recontabilizações e (VIII) do acerto financeiro promovido pelas distribuidoras em face do processamento do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits Ex-post.

Após a apuração do Resultado Preliminar, calcula-se o Resultado Final de cada agente da CCEE, que corresponde ao Resultado Preliminar ajustado pelo Fator de Ajuste Financeiro.

Em seguida, é apurado o montante a liquidar resultante do processo de contabilização da CCEE, atribuído ao perfil de agente “a”, no mês de apuração, “m”. Valores positivos para esta variável representam a posição credora do agente enquanto valores negativos representam um saldo devedor atribuído ao agente.

Considerando que o critério de apuração do montante a liquidar utilizado pela Impugnante (cotejo entre quantidades de energia entrada e consumida no estabelecimento) é divergente do critério utilizado pelo Fisco, apenas em parte dos períodos objeto do Auto de Infração a posição credora ou devedora apurada pela Impugnante coincidiu com a posição apurada pelo Fisco.

Nestes períodos, entretanto, as exigências fiscais restringiram-se às diferenças entre os valores apurados pela fiscalização e a Impugnante (anexo 5 – fls. 22 e 23).

Portanto, foram abatidos os valores pagos e o valor das notas fiscais emitidas nos termos da denúncia espontânea em datas posteriores à sua apresentação.

Quesito nº 5:

Impugnante:

Foi realizada verificação fiscal analítica considerando os lançamentos objeto desta impugnação na escrita fiscal da Impugnante, considerando os impactos de eventuais débitos ou estorno de créditos no ICMS final devido ou no saldo credor de ICMS a cada período de apuração?

Fisco:

A apuração do auto de infração foi feita conforme as disposições do artigo 195 do RICMS (Decreto nº 43.080/2002) e o artigo 144 do CTN?

Resposta do Perito (literal):

Sobre a verificação fiscal analítica importante ressaltar que, com as alterações trazidas pelo Decreto nº 46.698/14 de 30/12/14, que deu nova redação aos artigos 194 e 195 do RICMS/02, foi excluído o procedimento de recomposição de conta gráfica, com vigência a partir de 01/02/2015, em todo e qualquer procedimento fiscal.

Decreto nº 46.698, de 30 de dezembro de 2014.

Altera o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O GOVERNADOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS, no uso de atribuição que lhe confere o inciso VII do art. 90 da Constituição do Estado e tendo em vista o disposto na Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, **DECRETA**:

Art. 1º O Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescido do art. 89-A, com a seguinte redação:

"Art. 89- A Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento."

Art. 2º O art. 194 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte alteração:

"Art.194.

.....
V - conclusão fiscal;
.....

Art. 3º O art. 195 do RICMS passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

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

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

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

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.”

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

Art. 5º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2015.

A nova regra contida no dispositivo legal em apreço tem efeitos retroativos, pois a nova redação apenas instituiu um novo critério de apuração ou de procedimento de fiscalização (não obrigatoriedade de recomposição da conta gráfica), nos termos do § 1º do artigo 144 do CTN, sem qualquer prejuízo ao contribuinte, pois este pode fazer uso de eventuais créditos acumulados que possuir para quitação do crédito tributário.

Quesito nº 6:

Impugnante:

Na planilha do Anexo 1 – Demonstrativo de Venda de energia Elétrica no Mercado de Curto Prazo pelo Relatório de Contabilização da Pré-fatura da CCEE consta parcelas referentes a energia fornecida pelo próprio agente impugnante? Se positivo, a energia foi consumida pelo próprio agente ou pelo sistema?

Resposta do Perito (literal):

Não há, nos relatórios SUM001 dos meses de janeiro a dezembro de 2013, qualquer parcela referente à energia fornecida pelo próprio agente. O campo “Geração Total – TGGa,s,r,w” encontra-se zerado em todos os períodos objeto do presente Auto de Infração.

Apesar da resposta da Impugnante à intimação realizada quando do início dos trabalhos desta perícia ser positiva, a mesma equivoca-se quando entende que a energia adquirida por meio dos contratos de compra de energia no Ambiente Livre (CCEAL) seja equivalente à energia gerada pela própria impugnante.

Quesito nº 7:

Impugnante:

A apuração do Auto de Infração foi feita conforme disposições da Instrução Normativa SUTRI nº 03/2009 e do artigo 53-F do Anexo IX do RICMS/02? E foram abatidos os valores pagos/estornados e o valor das notas fiscais emitidas?

Resposta do Perito (literal):

Como já explicado, para atendimento ao disposto no parágrafo 1º do artigo 53-F do Anexo IX do RICMS/02, para determinação da posição devedora ou credora, entendemos que devem ser excluídas as parcelas referentes às contabilizações de fevereiro e maio constantes dos relatórios SUM001 dos meses de março e junho, respectivamente (parcelas já tributadas em liquidações anteriores).

Quanto ao abatimento dos valores das notas fiscais emitidas, as exigências fiscais restringiram-se às diferenças entre os valores apurados pela fiscalização e os valores das notas fiscais emitidas pela Impugnante.

Quesito nº 8:

Impugnante:

A apuração do auto de infração foi feita conforme as disposições do artigo 195 do RICMS/02 e o artigo 144 do CTN?

Resposta do Perito (literal):

Sim. A apuração do Auto de Infração foi feita conforme o artigo 195 do RICMS/02, obedecendo a alteração promovida pelo Decreto nº 46.698, de 30/12/2014, que extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica.

Vigência a partir de 01/12/2015

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor. § 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

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

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

A alteração promovida pelo Decreto 46.698 tem efeito retroativo, conforme § 1º do artigo 144 do CTN:

Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1.966:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Quesito nº 9

2ª Câmara:

Caso seja aplicado o critério físico para o lançamento (conforme adotado pela Impugnante para o recolhimento do tributo), esclarecer se haveria exigências remanescentes.

Resposta do Perito (literal):

Conforme Termo de Autodenúncia à fl. 73, a Impugnante adotou o seguinte critério para determinação dos valores de energia elétrica que representaram posição credora ou devedora de energia elétrica em sua unidade fabril situada no Estado de Minas Gerais:

1 – levantamento de todas as entradas de energia elétrica na fábrica de Poços de Caldas

2 – levantamento do consumo de energia elétrica do estabelecimento, por meio do Relatório “ME 001 – Medição por Ativos” emitidos pela CCEE.

3 – cotejo entre quantidades de energia entrada e consumida no estabelecimento.

4 – sobre os valores de sobra ou falta obtidos, multiplicação pelo valor do PLD médio mensal do Sudeste referente ao mês correspondente.

5 – determinação da base de cálculo do ICMS, efetuando-se o cálculo dito “por dentro” para os valores referentes às liquidações financeiras de posições devedoras perante a CCEE.

6 – aplicação da alíquota correspondente, em caso de posição devedora perante a CCEE ou determinação do coeficiente de estorno de crédito, em caso de posição credora perante a CCEE.

7 – emissão das correspondentes notas fiscais de entrada e saída de acordo com a posição perante a CCEE.

Para apuração da posição devedora ou credora por meio do critério físico, conforme solicitação deste Conselho de Contribuintes, utilizou-se a mesma metodologia descrita pela Impugnante:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importação das notas fiscais eletrônicas de emissão própria e de terceiros utilizando o “Auditor Eletrônico”, programa disponibilizado pela Secretaria Estadual de Fazenda para a fiscalização. Levantamento de todas as notas fiscais de entrada e saída de energia elétrica no estabelecimento no período de janeiro a dezembro de 2013.

Não foram encontradas notas fiscais de venda de energia elétrica.

De acordo com a Resolução Homologatória nº 1.385, de 04 de dezembro de 2012, não houve entradas de energia provenientes do PROINFA em 2013.

O total de entradas de energia elétrica acobertadas por notas fiscais foi confrontado com o consumo do estabelecimento autuado, disponível no relatório CFZ004 da Pré-Fatura e transcrito no Anexo 2 do Auto de Infração.

As diferenças positivas indicam que as quantidades de energia elétrica consignadas nas notas fiscais de entradas são superiores ao consumo do estabelecimento, o que indicaria uma posição credora na CCEE.

As diferenças negativas indicam que as quantidades de energia elétrica consignadas nas notas fiscais de entradas são inferiores ao consumo do estabelecimento, o que indicaria uma posição devedora na CCEE.

No entanto, como a Contabilização na CCEE não se restringe apenas à verificação se a empresa consumiu mais ou menos energia do que contratou, como já explanado, as posições devedora e credora apuradas levando-se em conta o critério quantitativo não coincidem com a apuração da CCEE.

O resultado do confronto entradas de energia x consumo foi multiplicado pelo PLD (média simples dos Preços divulgados para o submercado Sudeste), conforme planilha “PLD – Preço de Liquidação das Diferenças” anexa.

O PLD é o preço a ser divulgado pela CCEE, calculado antecipadamente, com periodicidade máxima semanal e com base no custo marginal de operação, limitados por preços mínimo e máximo, vigente para cada período de apuração e para cada submercado, pelo qual é valorada a energia comercializada no Mercado de Curto Prazo.

Importante ressaltar novamente que, no momento de definir a posição credora ou devedora do Agente, no âmbito da CCEE, e, especialmente, de exigir a emissão de documentos fiscais de entrada ou de saída de energia elétrica, a legislação adotou o critério financeiro (confronto entre o valor da energia contratada e o valor da energia consumida), em detrimento do critério físico (confronto entre a quantidade de energia contratada e a quantidade de energia consumida).

Por essa razão, é possível que, em alguns meses, apesar de o consumo de energia do Agente ser inferior à quantidade contratada (o que, em tese, configuraria uma posição credora), a liquidação da CCEE apure para ele uma posição devedora. Consequentemente, apesar de ter sobrado energia elétrica em seu estabelecimento, será emitida nota fiscal de entrada de energia (e não de saída de energia não consumida, como seria de se esperar).

No modelo energético adotado no Brasil, o preço da energia também é composto por um outro elemento de valor com caráter variável, consubstanciado em diversos encargos e ajustes (parcelas que representam remuneração pela energia elétrica, os quais são inseridos na contabilização e liquidação (Pré-Fatura), influenciando na posição final credora ou devedora do Agente no âmbito da CCEE.

Tomando como exemplo o mês de abril de 2013: na apuração utilizando o critério físico conforme solicitação deste Conselho foi apurada posição “Credora” – o total de entradas de energia acobertadas por nota fiscal foi superior ao consumo.

No entanto, sua posição final na CCEE foi devedora, especialmente em função da cobrança do Total de Encargos Consolidados.

Os Encargos são os custos incorridos na manutenção da confiabilidade e da estabilidade do sistema para atendimento da demanda por energia no Sistema Interligado Nacional (SIN), e que não estão incluídos no Preço de Liquidação das Diferenças (PLD) estabelecido ex-ante pela CCEE para cada semana e patamar de carga (www.ccee.gov.br – Regras de Comercialização – Encargos).

A consolidação dos Encargos estabelece os valores, por agente e mês de apuração, dos montantes a serem pagos e recebidos no âmbito da contabilização da CCEE a título de encargos de serviços do sistema (ESS).

O valor ajustado dos encargos multiplicado pela energia passível de pagamentos de encargos deve ser consolidado, por agente, de modo a compor o resultado da contabilização de cada agente, no mês de apuração.

Segue, em anexo, planilha denominada “Confronto entradas x Consumo de energia” com a apuração das posições credora ou devedora utilizando o critério físico.

No entanto, como já exposto, a contabilização na CCEE envolve o cálculo da diferença entre a energia medida e a contratada por agente, valorado ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD) e leva em conta as exposições no mercado de curto prazo, o recebimento/pagamento de Encargos de Serviço de Sistema (ESS), o Mecanismo de Realocação de Energia (MRE) e a consolidação dos resultados financeiros a serem liquidados, incluindo eventuais ajustes financeiros (www.ccee.org.br).

Importante notar que, mesmo utilizando o mesmo critério adotado pela Autuada quando da denúncia espontânea e descrito no PTA às fls. 78 e 79, os valores apurados não foram coincidentes.

Segue, infra reproduzidos, quadros com números, data de emissão e quantidade de MWh das notas fiscais consideradas:

[...]

Portanto, como os valores apurados utilizando o critério físico não foram coincidentes com os valores apurados pela Impugnante nos termos da denúncia espontânea em datas posteriores à sua apresentação, mas utilizando os critérios nela descritos, haveria exigências remanescentes – colunas “Falta de emissão” dos quadros

Entrada – Base de cálculo (conforme critério físico) e Saída – valor da Operação (conforme critério físico) da Planilha Confronto Entradas x Consumo de energia anexa.

Da Manifestação das Partes:

Às fls. 246/248 e 252/275, respectivamente, a Impugnante e o Fisco se manifestam sobre o resultado da perícia.

Do Interlocutório:

Tendo em vista a arguição quanto ao exíguo prazo para manifestar-se (05 dias), a Assessoria do CCMG exara o despacho interlocutório de fls. 280, concedendo à Impugnante prazo adicional de 30 (trinta) dias para sua manifestação sobre a íntegra da perícia realizada, fato que gerou as seguintes ocorrências: (I) pronunciamento da Impugnante – fls. 285/288; (II) réplica fiscal fls. 291/296.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, às fls. 299/330, retifica, parcialmente, seu entendimento anterior, opinando-se, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos seguintes termos: (I) exclusão dos valores referentes a fevereiro e maio de 2013, para fins de apuração das exigências relativas aos meses de março e junho do mesmo ano e (II) exclusão das exigências relativas às penalidades aplicadas e aos juros (SELIC), com fulcro no art. 100, inciso III e § único do CTN, devendo os juros voltarem a incidir sobre o valor principal, a partir da data da publicação da decisão irrecorrível na esfera administrativa.

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.

Da Preliminar

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

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

Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de 01/01/13 a 31/12/13:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. Falta de recolhimento do ICMS devido nas aquisições de energia elétrica nas operações relativas às liquidações com posição devedora no Mercado de Curto Prazo da CCEE (Exigências: ICMS e MR).

2. Falta de estorno do crédito de imposto apropriado na entrada de energia elétrica, na proporção das saídas de energia amparadas pela não incidência, relativas às liquidações com posição credora no Mercado de Curto Prazo da CCEE (Exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, inciso XIII, alínea “b” da lei nº 6.763/75);

3. Falta de emissão de nota fiscal de entrada nas operações de aquisição de energia elétrica relativa às liquidações com posição devedora no Mercado de Curto Prazo da CCEE (Exigência: MI – art. 55, inciso XXVIII da Lei nº 6.763/75);

4. Falta de emissão de nota fiscal de saída nas liquidações com posição credora no Mercado de Curto Prazo da CCEE (Exigência: MI – art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, inciso II do mesmo dispositivo).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista nos art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e das Multas Isoladas capituladas nos arts. 55, inciso XIII, alínea “b”, 55, inciso XXVIII e 55, inciso II do mesmo diploma legal.

Esclarecimentos Iniciais quanto às Operações no Âmbito da CCEE:

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

Em 1996 foi implantado o Projeto de Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro (Projeto RE-SEB), coordenado pelo Ministro de Minas e Energia, contando com a participação de diversos técnicos brasileiros, bem como com a participação de empresa inglesa de consultoria. Os trabalhos do Projeto RE-SEB definiram as bases conceituais que deveriam nortear o desenvolvimento do setor elétrico.

As principais conclusões do projeto foram a necessidade de implementar a desverticalização das empresas de energia elétrica, ou seja, dividi-las nos segmentos de geração, transmissão e distribuição, incentivar a competição nos segmentos de geração e de comercialização, mantendo-se sob regulação os setores de distribuição e transmissão de energia elétrica, considerados como monopólios naturais.

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

Por intermédio da Lei nº 9.648/98 e do Decreto nº 2.655/98 foi criado o Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), ambiente virtual, sem personalidade jurídica. O MAE foi instituído pela assinatura de contrato de adesão multilateral de todos os agentes (Acordo de Mercado), como um mercado autorregulado, com a finalidade de viabilizar as transações de energia elétrica por meio de Contratos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, sustentado pelas Leis nºs 10.847/04 e 10.848/04 e pelo Decreto nº 5.163/04.

Entre as principais mudanças institucionais implementadas nesse período, destacam-se a criação de uma instituição responsável pelo planejamento do setor elétrico em longo prazo (a Empresa de Pesquisa Energética – EPE), uma instituição com a função de avaliar permanentemente a segurança do suprimento de energia elétrica (o Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico – CMSE) e uma instituição para dar continuidade às atividades do MAE, relativas à comercialização de energia elétrica no Sistema Interligado (a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE).

Por meio da Lei nº 10.848/04, foi autorizada a criação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, como sucessora do MAE, regulamentada pelo Decreto nº 5.177/04, na forma de organização civil de direito privado, sem fins lucrativos, congregando agentes das categorias de Geração, Distribuição e Comercialização de energia elétrica.

A Câmara de Comercialização de Energia Elétrica é responsável pelo processamento da contabilização da energia elétrica produzida e consumida no Brasil, sendo regida por um conjunto de regras comerciais, complementares e integrantes das “Regras de Comercialização”, que devem ser cumpridas por todos os agentes participantes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica.

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

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

A legislação sobre energia elétrica é feita privativamente pela esfera federal.

Confira-se:

CR/88

Art. 21. Compete à União:

(...)

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei Federal nº 10.848/04

Art. 1º A comercialização de energia elétrica entre concessionários, permissionários e autorizados de serviços e instalações de energia elétrica, bem como destes com seus consumidores, no Sistema Interligado Nacional - SIN, dar-se-á mediante contratação regulada ou livre, nos termos desta Lei e do seu regulamento, o qual, observadas as diretrizes estabelecidas nos parágrafos deste artigo, (...)

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Resolução Normativa ANEEL nº 109/04

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

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

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

Art. 2º Esta Convenção estabelece as condições de comercialização de energia elétrica e as bases de organização, funcionamento e atribuições da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Câmara de Comercialização de Energia Elétrica -
(...)

(...)

Art. 4º A comercialização de energia elétrica entre os agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, bem como destes com os consumidores no Sistema Interligado Nacional - SIN, dar-se-á no Ambiente de Contratação Regulado ou Ambiente de Contratação Livre e no Mercado de Curto Prazo, nos termos da legislação, desta Convenção e de atos complementares e das Regras e Procedimentos de Comercialização.

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

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

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

Destarte, o “Setor Elétrico Brasileiro” compõe-se dos seguintes agentes com seus respectivos encargos, em conformidade com o modelo implementado em 2004:

Geração

Os agentes de geração podem ser classificados em:

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

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

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

A atividade de geração de energia elétrica apresenta um caráter competitivo, sendo que todos os Agentes de Geração podem vender energia tanto no Ambiente de

Contratação Regulado como no Ambiente de Contratação Livre. Os geradores também possuem livre acesso aos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Transmissão

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

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

Distribuição

Os agentes de distribuição realizam atividades orientadas a serviços de rede e de venda de energia aos consumidores cativos com tarifas e condições de fornecimento reguladas pela ANEEL. Com o novo modelo, os distribuidores têm participação obrigatória no Ambiente de Contratação Regulado, celebrando contratos de energia com preços resultantes de leilões.

Comercializadores

Os agentes de comercialização de energia elétrica compram energia por intermédio de Contratos Bilaterais no Ambiente Livre, podendo vender energia aos consumidores livres, no próprio Ambiente de Contratação Livre (ACL), ou aos distribuidores, por meio dos leilões do Ambiente de Contratação Regulado (ACR).

Importadores de Energia

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

Exportadores de Energia

São os agentes do setor que detêm autorização do Poder Concedente para realizar exportação de energia elétrica para abastecimento de países vizinhos.

Consumidores Livres

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

Consumidores Cativos

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

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

Ambiente de Contratação Regulada - ACR

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

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

Alteração significativa havida no setor está relacionada à forma de realização de leilões de energia, que aboliu o critério de maior preço e passou a utilizar o critério de menor tarifa, colaborando para a modicidade tarifária ao consumidor cativo.

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

Os agentes de distribuição e os consumidores livres também devem apresentar 100% (cem por cento) de cobertura contratual para o atendimento de seu mercado e consumo.

Por fim, este modelo retomou a obrigatoriedade de todos os agentes apresentarem 100% (cem por cento) da contratação efetuada, inclusive consumidores livres, havendo a possibilidade de aplicação de penalidades para quem não observe tal item.

Para garantir o atendimento aos seus mercados, os agentes de distribuição podem adquirir energia das seguintes formas, de acordo com o art. 13 do Decreto nº 5.163/04:

- leilões de compra de energia elétrica proveniente de empreendimentos de geração existentes e de novos empreendimentos de geração;
- geração distribuída, desde que a contratação seja precedida de chamada pública realizada pelo próprio agente de distribuição, contratação esta limitada ao montante de 10% (dez por cento) do mercado do distribuidor;
- aquisição junto a usinas que produzem energia elétrica a partir de fontes eólicas, pequenas centrais hidrelétricas e biomassa, contratadas na primeira etapa do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Itaipu Binacional, no caso de agentes de distribuição cuja área de concessão esteja localizada nas regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste.

Ambiente de Contratação Livre - ACL

No Ambiente de Contratação Livre, participam agentes de geração, de comercialização, consumidores livres e importadores e exportadores de energia.

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

Resolução Normativa ANEEL nº 109/04

Art. 4º (...)

(...)

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

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

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

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

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

Os consumidores que optem por se tornarem livres, realizando a compra de energia por intermédio de contratos no ACL, devem ser agentes da CCEE e estão sujeitos ao pagamento de todos os encargos, taxas e contribuições setoriais previstas na legislação.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Considerando-se os contratos e os dados de medição registrados, a CCEE contabiliza as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado; as diferenças positivas ou negativas são liquidadas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), determinado semanalmente para cada patamar de carga e para cada submercado, tendo como base o Custo Marginal de Operação do sistema, limitado por um preço mínimo e por um preço máximo.

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

Dessa forma, pode-se dizer que o Mercado de Curto Prazo é o mercado das diferenças.

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

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

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

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

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

Em seguida, ocorre o Processo de Liquidação Financeira no qual são efetuados os pagamentos e recebimentos dos débitos e créditos referentes à compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo. O valor do crédito/débito a ser

atribuído pela CCEE a um determinado agente e a um período de apuração sofre os ajustes previstos pelas Regras do Mercado.

Os ajustes previstos pelas Regras de Mercado, homologadas pela ANEEL, são condições impostas aos agentes para a realização de operações de compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo. Assim, tais ajustes não correspondem a novas operações de compra e venda de energia elétrica.

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

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

No presente caso, as exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista nos art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e das Multas Isoladas capituladas nos arts. 55, inciso XIII, alínea “b”, 55, inciso XXVIII e 55, inciso II do mesmo diploma legal.

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;

[...]

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

Para fins de apuração das irregularidades acima descritas, o Fisco utilizou, basicamente, a metodologia e planilhas a seguir descritas, inseridos nos Anexos 1 a 7 do Auto de Infração (CD/DVD- fl. 44):

Anexo 1 – Posições Financeiras Devedoras:

No Anexo 1 do Auto de Infração (fl. 11 – meio físico; fl. 44 – meio eletrônico), coluna “Posição Devedora”, encontram-se indicados os períodos e os valores em que ocorreram posições devedoras do agente no Mercado de Curto Prazo, apuradas com base nos dados das Pré-Faturas emitidas pela CCEE, conforme exemplo abaixo, relativo ao mês de fevereiro de 2013:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mês/Ano	Classe do Perfil	Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)	Total de Encargos Consolidados - ENCARGOS a,m - (R\$)	Ajuste Decorrente de Recontabilizações - AJU_RECON a,m - (R\$)	Resultado Preliminar - RES_PRE a,m - (R\$)	Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)	Ajustes (R\$)	Valor a liquidar pelo perfil de agente (R\$)
fevereiro/2013	Autoprodutor	483.031,96	-1.528.324,06	7.597,97	-1.037.694,13	-1.037.694,13	9.521,63	-1.028.172,50
fevereiro/2013	Consumidor Livre	-35.552,55	-27.406,45	-108,97	-63.067,97	-63.067,97	-0,59	-63.068,56
fevereiro/2013	Consumidor Livre	-7.849,08	-11.594,58	28,38	-19.415,28	-19.415,28	6,03	-19.409,25
fevereiro/2013	Consumidor Especial	74.613,53	-29.613,25	-40,78	44.959,50	44.959,50	-0,26	44.959,24
								-1.065.691,07

As posições devedoras abrangeram os meses de fevereiro a outubro e dezembro de 2013.

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

A posição final do agente no mês de referência (credora ou devedora – **posição financeira**), oriunda do confronto entre o total de débitos e créditos, é informada na coluna “Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente”. Um resultado negativo nessa coluna indica uma posição devedora.

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

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

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

¹ Disponível em:

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

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

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

Encargos de Serviços de Sistema (ESS)

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

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

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

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

- Constrained-off: a usina térmica está despachada. Entretanto, devido a restrições operativas, o ONS solicita a redução de sua geração. Neste caso, o ESS é usado para ressarcir o montante de energia não gerado pela usina.

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

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

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

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

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

...

Encargo de Serviços do Sistema (ESS)

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

O art. 53-F, § 1º do Anexo IX do RICMS/02 e o art. 1º, parágrafo único da Instrução Normativa SUTRI nº 03, de 4 de maio de 2009 estabelecem que, nas liquidações junto à CCEE, para determinação de posição credora ou devedora, devem ser excluídas (da nota de liquidação ou da correspondente Pré-Fatura) somente as parcelas que não possam ser caracterizadas como parte da remuneração pela energia elétrica e uso dos sistemas de transmissão e distribuição, como as multas por inadimplemento e juros bancários, por exemplo.

RICMS/02 - ANEXO IX

Art. 53-F - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e “Déficits” (MCSD) do Ambiente de Comercialização Regulado, o agente de mercado emitirá nota fiscal, modelo 1

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou 1-A, ou NF-e, relativamente às diferenças apuradas:

[...]

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

IN SUTRI nº 03/09

Art. 1º Para determinação da posição devedora ou credora do agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo, deverá ser observado somente o perfil de consumo do mesmo.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput, deverão ser excluídas do valor total da Nota de Liquidação as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, tais como os valores cobrados a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação financeira, juros bancários ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais, também resultantes do atraso na liquidação da operação, e todas as parcelas relativas ao perfil de geração do agente. (Grifou-se)

Grosso modo, pode-se concluir que não havendo parcelas sobre as quais não incidam o ICMS ou que não tenham sido oneradas em liquidações anteriores junto à CCEE, a posição será a mesma da apontada na Nota de Liquidação emitida por essa Câmara.

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

Assim, corretamente agiu o Fisco ao considerar a rubrica “Total de Encargos Consolidados – ENCARGOS a, m (R\$)” no cálculo da posição financeira do agente, bem como na base de cálculo do ICMS devido pelo estabelecimento autuado, após o rateio das posições devedoras, de forma proporcional ao rateio de cargas (consumo proporcional de energia do estabelecimento autuado, em relação ao consumo de todos os estabelecimentos do agente).

Anexo 1 – Posições Financeiras Credoras:

No mesmo Anexo 1, constam os dados relativos às Pré-Faturas emitidas pela CCEE, relativas aos períodos em que o agente teve posição financeira credora.

Insta destacar que, de acordo com a legislação que rege a matéria, as **operações do Mercado de Curto Prazo**, realizada no âmbito da CCEE, **são tratadas como interestaduais**, tanto para posições devedoras, quanto para posições credoras, pois não é possível determinar a origem ou destino da energia elétrica, uma vez que, como já afirmado, no Mercado de Curto Prazo as relações são multilaterais, ou seja,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

todos os Agentes compradores adquirirão energia elétrica do conjunto dos vendedores, sem que haja uma relação direta entre comprador e vendedor.

Anexo 2 – “Consumo EE %” (CD/DVD - fl. 44):

Trata-se de planilha, baseada em dados fornecidos pela CCEE, indicando a participação percentual no consumo de energia elétrica, em MWh, do estabelecimento atuado, em relação ao consumo total de energia de todos os estabelecimentos do agente.

PERÍODO	CNPJ DO AGENTE	RAZÃO SOCIAL DO AGENTE PROPRIETÁRIO	PONTO DE CONSUMO	PARTICIPAÇÃO (%)	CARGA MEDIDA (MWH)
jan/13	23.637.697/0001-01	ALCOA ALUMINIO S.A.	ALCOA P CALDAS	29,74	134.991,399
fev/13				29,57	121.493,743
mar/13				29,26	132.836,256
abr/13				28,06	121.866,663
mai/13				30,87	125.265,409
jun/13				30,80	118.967,334
jul/13				29,20	122.688,846
ago/13				27,31	111.547,331
set/13				26,77	96.960,053
out/13				30,23	101.055,496
nov/13				30,06	96.887,117
dez/13				30,01	99.054,207

A título de exemplo, no mês de janeiro de 2013, o consumo do estabelecimento atuado representou 29,74% (vinte e nove inteiros e setenta e quatro centésimos por cento) do consumo total de energia da empresa (percentual inerente ao rateio de cargas).

Anexos 5 e 6 (CD/DVD - fl. 44):

Nos Anexos 5 e 6 do Auto de Infração (fl. 44), a Fisco apurou, após o cálculo do rateio de cargas (consumo proporcional de energia do estabelecimento atuado, em relação ao consumo de todos os estabelecimentos do agente), o valor do ICMS a recolher, relativo aos meses em que ocorreram posições devedoras, e quantificou o valor da glosa dos créditos referentes aos períodos com posições credoras.

Os valores do ICMS a recolher foram apurados a partir do valor positivo da posição financeira devedora de cada período, com inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, com aplicação posterior da alíquota de 18%.

Por outro lado, os percentuais dos créditos de energia glosados foram obtidos mediante a divisão do valor financeiro das saídas de energia elétrica amparadas pela não incidência do imposto, em valor equivalente à posição financeira credora, sobre as saídas totais do estabelecimento (saídas totais de mercadorias)³.

Os percentuais assim obtidos foram multiplicados pelo montante dos créditos apropriados, para fins de apuração da parcela dos créditos a ser estornada.

Anexo 7 (CD/DVD - fl. 44):

³ Anexo 6 – Coluna “% Saídas não Tributadas em Relação às Saídas Totais”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Anexo 7 do Auto de Infração refere-se ao demonstrativo do crédito tributário.

Analisando-se os anexos supracitados verifica-se, sem nenhuma dúvida, que a Impugnante assumiu posições credoras ou devedoras, conforme o período, em suas operações com energia no Mercado de Curto Prazo.

Com relação às posições devedoras no Mercado de Curto Prazo, caberia à Impugnante emitir as notas fiscais de entrada de energia e recolher o ICMS devido ao estado de Minas Gerais, nos termos estabelecidos no art. 53-F, inciso II, § 2º, inciso I e § 4º do Anexo IX do RICMS/02 c/c art. 2º da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, **o que não ocorreu no presente caso.**

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:

[...]

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

[...]

§ 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 03/08/2007 a 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 art. 53-E, vedado o destaque do imposto nos demais casos;"

[...]

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Instrução Normativa SUTRI nº 03/2009

Art. 1º Para determinação da posição devedora ou credora do agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo, deverá ser observado somente o perfil de consumo do mesmo.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput, deverão ser excluídas do valor total da Nota de Liquidação as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, tais como os valores cobrados a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação financeira, juros bancários ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais, também resultantes do atraso na liquidação da operação, e todas as parcelas relativas ao perfil de geração do agente.

Art. 2º O consumidor livre ou autoprodutor que enquadrar-se na posição devedora, deverá **emitir nota fiscal de entrada no mesmo período de emissão da nota de liquidação, por estabelecimento, indicando como valor da operação o apurado em cada estabelecimento mediante rateio proporcional à carga medida no período acrescido do valor do próprio imposto...** (destacou-se)

Por outro lado, com relação às posições credoras no Mercado de Curto Prazo, caberia à Impugnante estornar proporcionalmente os créditos de energia elétrica, nos termos estabelecidos no art. 53-F, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 c/c art. 3º, parágrafo único da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, **o que também não ocorreu no presente caso.**

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:**

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

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 03, DE 04 DE MAIO DE 2009

(MG de 05/05/2009)

Dispõe sobre as obrigações, principal e acessória, a serem observadas pelos agentes da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo art. 231 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto n° 44.747, de 3 de março de 2008, e

[...]

considerando que o inciso I do § 2° do art. 53-F da Parte 1 do Anexo IX do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto n° 43.080, de 13 de dezembro de 2002, **estabelece que o contribuinte deverá emitir nota fiscal sem destaque do ICMS pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora no Mercado de Curto Prazo, equiparando o tratamento tributário dispensado nesta hipótese à saída de energia elétrica em operação interestadual;**

[...]

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

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

Reitere-se que, diante da utilização de critérios distintos (Fisco – financeiro; Impugnante – físico), apenas nos meses de fevereiro e novembro de 2013, a posição credora ou devedora apurada pela Impugnante coincidiu com a posição apurada pelo Fisco.

Nesses dois períodos as exigências fiscais se restringiram apenas às diferenças apuradas, isto é, com relação a esses dois períodos o Fisco abateu os valores de ICMS pagos ou estornados e fez incidir as penalidades aplicadas somente sobre as diferenças de base de cálculo (Anexo 6 – CD/DVD fl. 44).

Quanto à obrigatoriedade do estorno de créditos relativos à energia comercializada no âmbito da CCCE (posição credora do agente – venda de energia, por equiparação), cabe esclarecer, inicialmente, que o art. 155, § 2°, inciso II, alínea “b” da CF/88 prevê a anulação do crédito das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída posterior sujeita à não incidência do ICMS.

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

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

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

[...]

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (G.N.)

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

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

§ 1º. O imposto incide sobre:

[...]

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

Quanto ao estorno do crédito, a legislação mineira acompanha a regra constitucional, determinando o estorno do crédito de ICMS decorrente da entrada de mercadoria que for objeto de saída subsequente alcançada pela isenção ou pela não incidência, a teor da regra contida no art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c art. 71, inciso I do RICMS/02, *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. (G.N.)

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.

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

Reitere-se que, de acordo com a legislação que rege a matéria (especialmente o Convênio ICMS nº 15/07, o art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e a IN SUTRI nº 03/09), as **operações do Mercado de Curto Prazo**, realizadas no âmbito da CCEE, **são tratadas como interestaduais**, tanto para posições devedoras, quanto para posições credoras.

Isso porque não é possível determinar a origem ou destino da energia elétrica, uma vez que, como já afirmado, no Mercado de Curto Prazo as relações são multilaterais, ou seja, todos os agentes compradores adquirirão energia elétrica do conjunto dos vendedores, sem que haja uma relação direta entre comprador e vendedor.

Nesse contexto, o art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 estabelece, claramente, a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal de entrada e o recolhimento do ICMS devido a este Estado, quando o agente assume posição devedora no âmbito da CCEE (aquisição de energia), ou o estorno proporcional do crédito, quando em posição credora (venda de energia), em função da venda de energia amparada pela não incidência do ICMS.

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

Cessão de direitos da energia elétrica no mercado de curto prazo = inocorrência do fato gerador do ICMS:

A Impugnante destaca, inicialmente, que, *“inobstante o Convênio nº 15/2007 do CONFAZ determine a emissão de Nota Fiscal com ICMS sobre as liquidações financeiras realizadas no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, fato é que elas estão fora do campo de incidência do ICMS”*.

Isso porque, no seu entender, *“como se vê das informações extraídas do site da própria Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, apesar de em algumas oportunidades se utilizar as expressões ‘compra’ e ‘venda’, as operações ali realizadas não caracterizam efetivamente ‘compra’ e ‘venda’ de energia elétrica, tratando-se, em verdade, meramente de cessões de direitos entre consumidores, onde a CCEE exerce papel de intermediária”*.

A seu ver, *“o que ocorre de fato é que a energia elétrica é adquirida no mercado livre, mediante a celebração de contratos bilaterais entre os consumidores livres e os estabelecimentos geradores e/ou comercializadores dessa ‘mercadoria’”*.

Salienta que, *“assim, nas liquidações financeiras realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE, além de a cessão de direitos entre consumidores livres não configurar a hipótese de circulação de energia elétrica, sequer é possível identificar a origem da sobra de energia elétrica ali negociada, para o fim de caracterizar a operação como interestadual”*.

Acrescenta que, *“ao final de cada mês o agente participante da CCEE será credor ou devedor da Câmara, e não de outro agente específico”*, *“e é justamente em decorrência dessa sistemática que não se pode falar em incidência de ICMS na comercialização de tais sobras de energia”*, *“exatamente porque se caracteriza pela cessão de direito entre os consumidores livres, considerando que os consumidores já pagaram o imposto estadual devido quando do consumo da energia elétrica, objeto do contrato original de energia, sendo que nova tributação configuraria bis in idem”*.

Pondera que *“o mesmo raciocínio deve ser adotado para a entrada de valores que ingressem para rateio entre os agentes e que não sejam originários da cessão de energia elétrica”*, isso porque, eventualmente, *“se algum agente fica em mora com a CCEE, aquele ‘prejuízo’ é rateado com os demais agentes (justamente em virtude da necessidade de as contas fecharem no ‘zero’ a ‘zero’ mensalmente) sendo, naquela oportunidade, tributado normalmente aquele ingresso de valores. Consequentemente, quando o agente inadimplente promove o recolhimento em atraso, o repasse daquele crédito como ‘reembolso’ aos demais agentes não poderá ser tributado”*.

Finaliza afirmando que não pode deixar de destacar que é geradora de energia *“e a liquidação financeira da Impugnante realizada pela CCEE não apenas considera os contratos de aquisição de energia elétrica, os consumos em diversas unidades da Federação como também toda a energia elétrica que a Impugnante coloca no sistema e seus específicos encargos setoriais. Esse dado, por si só, evidencia o quanto a pretensão de tributar o resultado final da liquidação financeira extrapola a competência estadual de tributar por ICMS operações como energia elétrica”*.

Ressalte-se, inicialmente, que a própria Impugnante reconhece que a exigência do estorno proporcional do ICMS ou o recolhimento do imposto devido a este Estado, de acordo com a posição credora ou devedora do agente na CCEE, conforme o caso, está respalda na legislação que rege a matéria, especialmente no Convênio ICMS nº 15/2007, no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e na Instrução Normativa nº 03/09.

Acrescente-se que a Impugnante, apesar de seus questionamentos, realiza estornos proporcionais de créditos ou recolhimentos de ICMS, de acordo com suas posições mensais credoras ou devedoras na CCEE, conforme o caso, como aconteceu, por exemplo, na denúncia espontânea por ela citada, relativa aos exercícios de 2008 a 2010.

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

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

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

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

[...]

VIII - **contabilização**: processo de apuração da comercialização de energia elétrica entre os agentes da CCEE, do qual, em intervalos temporais definidos, resulta a situação de cada agente como credor ou devedor no Mercado de Curto Prazo ...”
(Grifou-se)

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

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

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

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Ora, a Impugnante é cadastrada na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, tendo as seguintes classes de perfil: autoprodutor, consumidor livre e consumidor especial.

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

Conforme já relatado no tópico relativo aos esclarecimentos iniciais, as empresas geradoras, distribuidoras, comercializadoras e consumidoras de energia elétrica registram na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica os montantes de energia contratada, assim como os dados de medição, para que desta forma seja determinado quais as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado.

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

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

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

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

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

O Mercado de Curto Prazo, caracterizado pela realização de transações multilaterais, envolve, então, o efetivo fornecimento da energia elétrica em cada período de apuração, que é valorada através de critérios consistentes na atribuição do

preço do Mercado de Curto Prazo, vigente para cada intervalo definido de tempo e para cada um dos submercados de energia. **As transações realizadas no citado mercado, portanto, caracterizam-se como operações de compra e venda de energia elétrica,** ocorridas durante determinado período de apuração.

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

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

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

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

A conclusão acima é corroborada pelo Acórdão nº 19.655/12/2ª, que **afastou a mesma arguição** de que as operações com energia elétrica no âmbito da CCEE não estariam sujeitas à incidência do ICMS, por se tratar de mera cessão de direitos, *verbis*:

Acórdão nº 19.655/12/2ª

RELATÓRIO:

“DA AUTUAÇÃO

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

- DEIXAR DE EMITIR AS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA DE ENERGIA ELÉTRICA NAS OPERAÇÕES REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA –CCEE, CONFORME DEMONSTRATIVOS DE LIQUIDAÇÃO (ANEXO I – FLS. 11/12);
- DEIXAR DE ESTORNAR OS CRÉDITOS DE ICMS, NO MONTANTE DE R\$ 7.320.268,51, APROPRIADOS EM FUNÇÃO DA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, TENDO EM VISTA EFETUAR SAÍDAS DE ENERGIA ELÉTRICA NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE, SEM TRIBUTAÇÃO PELO ICMS (ANEXO II – FLS. 13/14). FOI FEITA A RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, COM O ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO ÀS SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS;
- DEIXAR DE EMITIR AS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA CORRESPONDENTES ÀS OPERAÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE, (ANEXO III – FL. 15);

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

[...]

DA IMPUGNAÇÃO

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

[...]

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

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

[...]

DECISÃO:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O Acórdão nº 16.981/06/2ª, embora seja anterior à legislação atualmente vigente (fatos ocorridos época do MAE e do denominado “apagão”), também defende o

mesmo entendimento de que a cessão de direitos ocorre concomitantemente com a transferência de titularidade da energia elétrica, que se encontra no campo de incidência do ICMS, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 16.981/06/2ª

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

[...]

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

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

Não há que se falar, também, em *bis in idem*, pois o ICMS incide sobre a entrada, neste Estado, da **energia excedente** à adquirida mediante contratos bilaterais,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Além disso, nos contratos firmados com as geradoras de energia, no preço da energia elétrica não estão incluídas todas as parcelas remuneratórias da energia, especialmente os encargos do sistema, que somente serão consideradas no momento da liquidação efetivada pela CCEE.

Por fim, resta acrescentar que **não** se coaduna com a realidade dos fatos a alegação da Impugnante de que seria geradora de energia elétrica.

O estabelecimento autuado, que é o agente centralizador das operações com energia elétrica na CCEE, tem o perfil de autoprodutor, agente com concessão, permissão ou autorização para produzir energia destinada a seu uso exclusivo, podendo comercializar eventual excedente de energia por ele produzida, desde que autorizado pela Aneel.

Conforme demonstrado no exemplo abaixo, relativo ao mês de janeiro de 2013, analisando-se as Pré-Faturas emitidas pela CCEE, verificam-se dois fatos, a saber:

→ O campo “Geração Total – TGG a, s, r, w – MWh”, em todos os períodos objeto da atuação encontram-se em branco (zerado), o que equivale a dizer que a Impugnante **não gerou** energia no período autuado. Por consequência, nenhuma parcela relativa ao perfil de “geração do agente” **não** foi considerada no feito fiscal, estando, pois, em perfeita consonância com o estabelecido no § único do art. 1º da IN SUTRI nº 03/09;

→ A Impugnante comercializa energia adquirida de terceiros, isto é, ela adquire energia em quantidades superiores à sua necessidade e revende parte da energia contratada a agentes específicos, mediante contratos bilaterais, conforme informação contida no campo “Contratos de Venda Total – MWh”.

DADOS PARCIAIS DA PRÉ-FATURA DA CCEE - JANEIRO DE 2013

SIGLA DO AGENTE	PERFIL DE AGENTE	CLASSE DO PERFIL	GERAÇÃO TOTAL - TGG a,s,r,w - (MWh)	CONSUMO DA GERAÇÃO TGGC a,s,r,w - (MWh)	CONSUMO TOTAL - TRC a,s,r,w - (MWh)	CONTRATAÇÃO LÍQUIDA - PCL a,s,w,r - (MWh)	CONTRATOS DE VENDA TOTAL - (MWh)	CONTRATOS DE COMPRA TOTAL - (MWh)
ALCOA	ALCOA	Autoprodutor			440.409,849	-452.390,501	137.476,320	589.866,821
ALCOA	ALCOA CL	Consumidor Livre			8.487,500	-8.580,809	0,000	8.580,809
ALCOA	ALCOA CL2	Consumidor Livre			2.456,986	-2.429,249	0,000	2.429,249
ALCOA	ALCOA EI S	Consumidor Especial			2.575,512	-3.078,454	0,000	3.078,454

Se ela revende energia, os valores relativos a essas operações são normalmente considerados na liquidação financeira, por se tratar, obviamente, de operações com energia elétrica.

Se esses valores fossem excluídos para fins de apuração da posição financeira, os resultados obtidos seriam artificiais ou não condizentes com a realidade, gerando, por exemplo, um aumento das posições devedoras (tanto em quantidade de períodos, quanto em valores), em função da exclusão de valores **positivos** relativos às vendas realizadas.

Falta de abatimento das parcelas mencionadas no parágrafo único do art. 1º da IN SUTRI nº 03/2009:

A Impugnante argumenta “*que o parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa SUTRI nº 03/2009 determina que, quando da liquidação dos valores a acertar com a CCEE ao final de cada mês, devem ser abatidos os valores recebidos pela Câmara e que não se refiram a remuneração de energia elétrica (juros, multa, etc.)*”.

Art. 1º Para determinação da posição devedora ou credora do agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo, deverá ser observado somente o perfil de consumo do mesmo.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput, deverão ser excluídas do valor total da Nota de Liquidação as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, tais como os valores cobrados a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação financeira, juros bancários ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais, também resultantes do atraso na liquidação da operação, e **todas as parcelas relativas ao perfil de geração do agente**. (Grifou-se)

Acrescenta que, “*tratando-se de um mercado de curto prazo para liquidação de diferenças entre consumo e contrato ('lastro'), apenas o perfil consumo, os dados reais de consumo verificado em cada unidade da Federação e os valores que remuneram energia elétrica devem ser considerados. Para tanto, a CCEE disponibiliza relatórios específicos*”.

Como se vê, o dispositivo acima determina que, para fins de tributação do ICMS deve ser considerado somente o perfil de consumo do agente, **isto é, serão excluídas todas as parcelas relativas ao perfil de geração do agente**, conforme previsto no parágrafo único do artigo 1º da IN SUTRI nº 03/09. Serão excluídos também os demais valores que não se refiram a remuneração da energia elétrica fornecida, mas que se referem a ônus do devedor para com a CCEE, em decorrência de atrasos, como multa e juros, resultantes do atraso na liquidação da operação junto a CCEE.

Como já afirmado no tópico relativo à prova pericial requerida, todas as parcelas consideradas no feito fiscal para fins de apuração da posição do agente no Mercado de Curto Prazo estão indicadas no Anexo 1 do Auto de Infração⁴ (CD/DVD – fl. 44), cujos dados foram extraídos das Pré-Faturas emitidas pela CCEE.

No referido Anexo, **não** consta nenhuma rubrica indicativa de valores não inerentes a parcelas remuneratórias de energia elétrica, vale dizer, **não** consta qualquer valor correspondente a juros e multas, de outras parcelas decorrentes de atraso na

⁴ Pasta “Anexos 1 a 7 – Planilhas do Levantamento” - Planilha “Alcoa – Operações CCEE – 2013 – Anexo 1 a 7”, aba “Anexo 1- Contabil Liquid CCEE”.

liquidação ou a parcelas referentes à liquidação postergada e depois efetivada de outros agentes.

Ressalte-se que o estabelecimento autuado é o próprio agente centralizador das operações na CCEE, tendo, pois, plena ciência de todos os valores que compuseram as liquidações mensais do mercado de curto prazo de energia elétrica.

Assim, se fosse o caso, caberia à Impugnante apontar objetivamente eventuais valores não remuneratórios de energia, identificando-os e discriminando-os detalhadamente, com apresentação de documentação comprobatória da origem, natureza, e valor de cada uma dessas parcelas, sem necessidade de qualquer exame pericial, pois, como afirmado, ela possui inteiro conhecimento dos valores que compuseram as suas posições mensais (credoras ou devedoras) no mercado de curto prazo da CCEE.

Reitere-se que nas Pré-Faturas emitidas pela CCEE **não** consta nenhuma parcela referente ao “perfil de geração do agente”, pois o campo “Geração Total – TGG a,s,r,w” encontra-se zerado em todos os períodos objeto da presente autuação.

Denúncia Espontânea apresentada em 2011 - Mudança de critério jurídico - Ofensa ao art. 146 do CTN:

A Impugnante relata que em 2011 *“apresentou denúncia espontânea promovendo todos os estornos de crédito e recolhimentos devidos em função do cumprimento da obrigação tributária referente à energia elétrica consumida no Estado de Minas Gerais e eventualmente liquidada financeiramente na CCEE”*.

Destaca que, *“tanto a denúncia espontânea quanto o procedimento e o critério de apuração nela descritos adotados para os fatos geradores seguintes a 04/2011 foram expressamente aceitos pela Administração Tributária por uma de suas agentes fiscais que telefonou aos representantes da Impugnante para manifestar sua concordância com os termos em que a Impugnante passou a cumprir a obrigação”*.

Aduz que, *“somado a isso, o decurso de vários anos sem qualquer manifestação contrária da administração tributária acerca da prática adotada reiteradamente pelo contribuinte levou a Impugnante ao entendimento de estar promovendo a apuração e os recolhimentos corretamente”*.

Finaliza argumentando que, *“assim, passados mais de 7 anos da apresentação da denúncia espontânea, não pode o contribuinte agora ser surpreendido de tal forma. É sabido que de acordo com o artigo 146 do CTN a mudança de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa somente pode ser efetivada para fatos geradores futuros, motivo pelo qual esta impugnação deve ser julgada procedente e o lançamento fiscal cancelado”*.

Com relação a essa questão, o Fisco pronunciou-se da seguinte forma:

Manifestação Fiscal (fls. 135/147)

“6 – Referente a denúncia espontânea apresentada pela Impugnante em 2011, e a mudança do critério jurídico adotado pela administração tributária - em ofensa ao artigo 146 do CTN (fl. 62):

Em relação a alegação quanto ao critério de apuração adotados na denúncia espontânea apresentada pelo contribuinte em 2011, e referente a liquidação no Mercado de Curto Prazo (CCEE), que é divergente do adotado no presente auto de infração, temos que:

O critério de apuração sobre as obrigações, principal e acessória, a serem observadas pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo está disposto na Instrução Normativa Sutri nº 03/2009 e no artigo 53-F do RICMS (Decreto nº 43.080/2002), sendo:

[...]

Qualquer critério de apuração adotado em desacordo com o previsto expressamente na legislação caracteriza uma situação irregular perante a norma tributária.

Portanto, eventual critério de apuração diverso do previsto na legislação tributária, que venha a ser adotado pelo contribuinte em eventual denúncia espontânea, não homologa esta metodologia diversa da legislação (irregular), mesmo que tivesse a anuência expressa da administração tributária, pois não existe homologação contra disposição expressa da norma.

E no presente caso, ainda que o contribuinte tenha apresentado denúncia espontânea, e ainda que alegue que houve a anuência expressa da administração tributária, não há prova desta anuência expressa.

Está comprovada a existência da denúncia espontânea. Está comprovada a ocorrência da homologação do lançamento de forma tácita, por decurso de tempo e por falta de manifestação divergente expressa da administração fazendária.

Mas ainda que o contribuinte alegue - não consta manifestação expressa da administração tributária acerca / que trate do procedimento adotado pelo contribuinte.

E mesmo que houvesse homologação expressa da administração tributária, que efetivamente não há; o critério de apuração adotado pelo contribuinte está flagrantemente em desacordo com o previsto expressamente na legislação tributária.

O § 4º, II do artigo 53-F do RICMS/02, estabelece que **“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. Ou seja, o valor da liquidação será rateado proporcional ao consumo – em vários estabelecimentos, que da mesma forma estabelece os artigos 2º e 3º da Instrução Normativa Sutri nº 03/2009:

[...]

A pratica adotada pelo contribuinte está em desacordo com previsão expressa da legislação, acarretando inclusive o recolhimento a menor do ICMS com prejuízo ao Erário (Tesouro Público Estadual).

O procedimento que o contribuinte deveria adotar no caso é o previsto na Instrução Normativa Sutri nº 03/2009, vigente desde o ano de 2009, e no § 4º, II do artigo 53-F do RICMS/02, vigente desde o ano de 2007. Portanto, não há mudança de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa, e nem o contribuinte foi surpreendido, visto que a referida legislação e o respectivo critério jurídico vige desde 2007 / 2009.” (Grifou-se)

O art. 146 do CTN assim estabelece:

Art. 146. **A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial,** nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

No presente caso, há que se concordar com o Fisco quanto à **inocorrência de alteração do critério jurídico**, pois **não** houve modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, para a formalização do presente lançamento, mesmo porque a própria Impugnante, quando da denúncia espontânea, utilizou o mesmo contexto normativo que fundamentou a presente autuação (fls. 74/76).

Como bem salienta o Fisco, a Instrução Normativa nº 03/09, que dispõe sobre as obrigações, principal e acessória, a serem observadas pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo, e representa a interpretação estatal (SEF/MG) quanto ao disposto no Convênio ICMS nº 15/07 e do art. 53-F do RICMS/02, surtiu efeitos a partir do ano de 2009 e não foi alterada desde então.

Assim, o presente lançamento observou fielmente a legislação vigente à época dos fatos geradores, estando, pois, perfeitamente apto a surtir os efeitos que lhe são próprios, uma vez que formalizado de acordo com os ditames da lei (princípio da legalidade).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, o art. 211 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA (Decreto nº 44.747/08), estabelece que, após recebida a denúncia espontânea, o Fisco deve promover a sua conferência, exigindo a diferença apurada, se for o caso.

Art. 211. Recebida a denúncia espontânea, o Fisco realizará:

I - a conferência do valor recolhido pelo sujeito passivo, ou que tenha sido objeto de pedido de parcelamento, lavrando Auto de Infração relativo à diferença, se for o caso, e aplicando as multas exigíveis na ação fiscal;

II - a apuração do débito, quando o montante depender desse procedimento.

É claro que, no ato da conferência da denúncia espontânea, o Fisco deveria averiguar se a metodologia utilizada pela Impugnante para fins de apuração dos valores de ICMS a recolher ou a estornar estavam ou não em sintonia com as normas legais que regem ou regiam a matéria à época dos fatos.

Nesse ponto, a denúncia espontânea foi muito clara, pois detalhou minuciosamente a metodologia utilizada para a apuração das posições devedoras ou credoras e os respectivos valores de ICMS a recolher ou a estornar, conforme o caso (fls. 77/80).

Apesar de a metodologia não estar de acordo com a legislação vigente, como o Fisco não manifestou qualquer discordância quanto ao método utilizado, o contribuinte foi induzido a concluir que seu procedimento estava correto. Por consequência, nos períodos e exercícios que se seguiram, incluindo os períodos objeto da presente autuação, a Impugnante continuou a registrar em sua escrita fiscal valores de ICMS a recolher ou a estornar, com utilização do mesmo procedimento contido na denúncia.

É evidente, também, que a legislação **não** garante ao contribuinte a irreversibilidade de qualquer erro ou de concordância tácita com procedimento inadequado, pois é dever do Estado a revisão de seus atos, especialmente se estes se mostrarem contrários à lei.

O que a legislação garante ao contribuinte é o afastamento de qualquer penalidade ou da penalidade e juros moratórios, conforme o caso (art. 106 ou art. 100 do CTN), mas jamais do tributo devido, face ao princípio da legalidade que rege o direito tributário, vale dizer, nascida a relação jurídico-tributária entre o Contribuinte e o Estado, nos termos da lei, esta jamais poderá ser afastada, exceto por decisão administrativa ou judicial ou mediante lei específica para este fim.

Diante disso e em obediência ao princípio da segurança jurídica e tendo em vista que o Fisco, nos atos que antecederam a formalização do lançamento, observou que a Contribuinte, ainda que de forma contrária à prevista na legislação, apurava valores relativos às operações com energia elétrica no mercado de curto prazo, mas não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concedeu à Impugnante a oportunidade de sanar seus erros, advindos de concordância tácita com o procedimento descrito em sua denúncia espontânea, deve-se aplicar o disposto no art. 100, inciso III e parágrafo único do CTN, para que sejam excluídas as exigências relativas às penalidades aplicadas e aos juros exigidos (SELIC).

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

III - as práticas, reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

[...]

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Porém, os juros calculados de acordo com a taxa SELIC devem voltar a incidir sobre o valor principal (ICMS), a partir da data da publicação da decisão irrecurável na esfera administrativa.

Da Perícia Deferida:

Conforme relatado, em sessão realizada no dia 15/05/19, a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, defere o pedido de perícia formulado pela Impugnante às fls. 71/72, nos seguintes termos (fls. 198):

“ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRÉLIMINAR, PELO VOTO DE QUALIDADE, EM DEFERIR O PEDIDO DE PERÍCIA FORMULADO PELA IMPUGNANTE ÀS FLS. 71/72, ACRESCENTANDO, AINDA, OS QUESITOS FORMULADOS PELA FISCALIZAÇÃO ÀS FLS. 146 (VERSO)/147, FORMULANDO A CÂMARA, TAMBÉM, O SEGUINTE QUESITO: CASO APLICADO O CRITÉRIO FÍSICO PARA O LANÇAMENTO (CONFORME ADOTADO PELA IMPUGNANTE PARA O RECOLHIMENTO DO TRIBUTO), ESCLAREÇA SE HAVERIA EXIGÊNCIAS REMANESCENTES. VENCIDOS OS CONSELHEIROS LUIZ GERALDO DE OLIVEIRA (REVISOR) E IVANA MARIA DE ALMEIDA, QUE INDEFERIAM O PEDIDO ...”

Das Conclusões do Laudo Pericial - Resumo:

Salientando-se que a íntegra do Laudo Pericial já foi reproduzida no relatório inicial, segue abaixo um breve resumo de suas conclusões:

Quanto ao Quesito nº 01:

A I. Perita Oficial externa o seu entendimento quanto à exclusão das parcelas referentes às contabilizações de fevereiro e maio constantes dos relatórios SUM001 dos meses de março e junho, com fulcro no art. 53-F, § 1º do Anexo IX do RICMS/02, por se tratar de parcelas já tributadas em liquidações anteriores.

Quanto ao Quesito nº 02:

A I. Perita ressalta que as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, tais como os valores cobrados a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais e as que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores deverão ser excluídas do valor total da Nota de Liquidação.

Entende que se enquadram nesta última condição os valores dos Ajustes do Rateio da Inadimplência dos Agentes Desligados sem Sucessão.

Salienta, no entanto, que não há nos relatórios SUM001 dos meses de janeiro a dezembro de 2013, quaisquer valores referentes a rateio de inadimplência.

Conclui, dessa forma, que não há, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, período objeto deste Auto de Infração, qualquer parcela referente à liquidação postergada e depois efetivada de outros agentes que devam ser excluídas, além das parcelas referentes às contabilizações de fevereiro e maio constantes dos relatórios SUM001 dos meses de março e junho, respectivamente (parcelas já tributadas em liquidações anteriores), conforme mencionado no quesito anterior.

Quanto ao Quesito nº 03:

A I. Perita afirma enfaticamente que o levantamento fiscal observou o rateio proporcional do resultado da liquidação, segundo as medições verificadas, na hipótese de a liquidação ser relativa a mais de um estabelecimento, em consonância com o disposto no art. 53-F, § 4º, inciso II do Anexo IX do RICMS/02, conforme demonstram os Anexos 2 e 6 do Auto de Infração.

Quanto ao Quesito nº 04:

A I. Perita destaca que o critério de apuração do montante a liquidar utilizado pela Impugnante (cotejo entre quantidades de energia entrada e consumida no estabelecimento) é divergente do critério utilizado pelo Fisco, motivo pelo qual apenas em parte dos períodos objeto do Auto de Infração a posição credora ou devedora apurada pela Impugnante coincidiu com a posição apurada pelo Fisco.

Afirma que nesses períodos as exigências fiscais restringiram-se às diferenças entre os valores apurados pela Fiscalização e a Impugnante (Anexo 5 – fls. 22/23).

Conclui que foram abatidos os valores pagos e o valor das notas fiscais emitidas nos termos da denúncia espontânea em datas posteriores à sua apresentação.

Quanto ao Quesito nº 05:

Quanto à verificação fiscal analítica, a I. Perita ratifica o lançamento fiscal, ressaltando que, com as alterações trazidas pelo Decreto nº 46.698/14, que deu nova redação aos artigos 194 e 195 do RICMS/02, foi excluído o procedimento de recomposição de conta gráfica, com vigência a partir de 01/02/15, em todo e qualquer procedimento fiscal.

Quanto ao Quesito nº 06:

A I. Perita informa que não há, nos relatórios SUM001 dos meses de janeiro a dezembro de 2013, qualquer parcela referente a energia fornecida pelo próprio agente. O campo “Geração Total – TGGa,s,r,w” encontra-se zerado em todos os períodos objeto do presente Auto de Infração.

Quanto ao Quesito nº 07:

A I. Perita Oficial reitera o seu entendimento no sentido de que, segundo o disposto no art. 53-F, § 1º do Anexo IX do RICMS/02, para determinação da posição devedora ou credora, devem ser excluídas as parcelas referentes às contabilizações de fevereiro e maio constantes dos relatórios SUM001 dos meses de março e junho, respectivamente (parcelas já tributadas em liquidações anteriores), conforme resposta ao quesito nº 01.

Reafirma que, no tocante ao abatimento dos valores das notas fiscais emitidas, as exigências fiscais restringiram-se às diferenças entre os valores apurados pela Fiscalização e os valores das notas fiscais emitidas pela Impugnante.

Quanto ao Quesito nº 08:

A resposta da I. Perita foi positiva, isto é, que a apuração do Auto de Infração foi feita conforme o art. 195 do RICMS/02, obedecendo a alteração promovida pelo Decreto nº 46.698/14, que extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica e que a alteração promovida pelo Decreto 46.698 tem efeito retroativo, conforme art. 144, § 1º do CTN.

Quesito nº 09 (2ª Câmara):

A I. Perita afirma que os valores apurados utilizando o critério físico não foram coincidentes com os valores apurados pela Impugnante nos termos da denúncia espontânea em datas posteriores à sua apresentação, mas utilizando os critérios nela descritos haveria exigências remanescentes, conforme planilhas anexadas ao Laudo Pericial.

Dos Posicionamentos das Partes Contrários ao Laudo Pericial:

Nas linhas abaixo serão relatados os argumentos das partes relativos ao Laudo Pericial, os quais serão analisados na ordem em que apresentados ou ao final do relato, conforme o caso.

Dos Argumentos da Impugnante:

Pronunciando-se às fls. 246/248 e 285/288, respectivamente, a Impugnante argui cerceamento de defesa, relatando que, *“inobstante a Autuada estar localizada em Poços de Caldas e o advogado que a representa tenha endereço em Belo Horizonte, este processo administrativo tramita na Delegacia Fiscal de Ipatinga”*, acrescentando que, *“diante da considerável distância entre a cidade de Poços de Caldas, a capital mineira e a mencionada Delegacia Fiscal, os necessários entendimentos e acertos para a realização do expediente e a própria complexidade da perícia em questão, resta evidenciado que o prazo estabelecido de 5 (cinco) dias para manifestação é excessivamente exíguo, impossibilitando a efetiva análise dos pontos ali abordados com a pormenorização que se faz necessária”*.

Essa questão, no entanto, já foi ultrapassada nos autos, pois, como já relatado, tendo em vista a arguição acima, a Assessoria do CCMG exarou o despacho interlocutório de fl. 280, concedendo à Impugnante prazo adicional de 30 (trinta) dias por ela requerido para manifestação sobre a íntegra da perícia realizada,

Interlocutório (fl. 280)

“No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide a Assessoria do CCMG, com fulcro no art. 16 do mesmo diploma legal c/c Deliberação nº 04/2008 do CC/MG, deferir o pleito da Impugnante(fls. 247), concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias, para que se pronuncie plenamente sobre a íntegra do Laudo Pericial acostado às fls. 222/241 e tenha vista da planilha acostada à manifestação fiscal (fls. 276/278), manifestando-se sobre esta, se for o caso.”

Ressalte-se que após o interlocutório, a Impugnante apresentou nova manifestação sobre a perícia (fls. 285/288).

Noutro enfoque, a Impugnante alega que *“o malfadado lançamento acaba se esfacelando pela própria perícia realizada onde é destacada a necessidade da realização de abatimentos e a existência de divergências que, por si sós, são capazes de aniquilar o lançamento fiscal”*, acrescentando que *“não é possível que o lançamento possa ser refeito a todo momento no curso do processo na medida em que o contribuinte aponta as suas falhas formais e materiais”*.

Argumenta que, *“se o lançamento encontra-se eivado de vícios capazes de provocar a alteração no valor autuado, certamente que o procedimento a ser adotado deveria ser o reconhecimento de sua improcedência”*.

Sustenta (fl. 287), por outro lado, que a I. Perita respondeu ao quesito formulado pela 2ª Câmara de Julgamento de forma incompleta, restringindo-se a afirmar que haveria exigências remanescentes, sem esclarecer, contudo, sua origem, valor, período ou qualquer outra especificação que pudesse demonstrar o valor das supostas exigências.

Pondera que, *“ao questionar sobre a existência de eventuais diferenças remanescentes, certamente que a indagação não se dá a título de mera curiosidade, fazendo-se necessário e indispensável que a i. expert esclareça o valor da eventual diferença, bem como períodos e montantes correspondentes também com referência a multa e juros”*.

Acrescenta que, *“ainda assim, a Fiscalização, à fl. 273, apurou um valor de R\$ 67.529,23 que, além de não ter nenhum embasamento na prova pericial, não traz nenhum esclarecimento sobre sua origem, competência e período de pagamento, tornando-se absolutamente imprestável para a efetiva solução da questão”*.

Requer, dessa forma, a “remessa deste PTA para a i. perita, a fim de que sejam devidamente especificados os pontos acima abordados quanto às tais ‘exigências remanescentes’, oportunidade em que formula o seguinte quesito de esclarecimento:

“Quanto às ‘exigências remanescentes’ mencionadas à fl. 237 requer seja esclarecido o valor da eventual diferença, bem como os períodos e montantes correspondentes também com referência a multas e juros”.

Noutro enfoque (fls. 285/286), relata que a I. Perita “sustentou que o Rateio da Inadimplência em Casos de Desligamento acaba desencadeando na divisão proporcional do débito ‘entre todos os agentes ativos da CCEE, na proporção de seus votos, na contabilização seguinte à última liquidação com participação desse agente desligado”.

Ressalta, porém, “que tal mecanismo de solidariedade se refere ao débito que seria criado para a CCEE, haja vista que para o Estado tal inadimplência é incapaz de trazer qualquer prejuízo, vez que as notas fiscais que deveriam ser emitidas pelo(s) devedor(res) inadimplente(s) tiveram (ou deveriam ter) o regular destaque do ICMS”.

Portanto, “se um destinatário da energia elétrica recebida da CCEE não quita o seu débito, aquele ‘prejuízo’ é rateado entre os integrantes da Câmara, sendo impossível se falar em nova exigência de ICMS, já que o tributo já foi pago quando da aquisição originária da energia elétrica”.

Lado outro, a Impugnante aduz que “a i. expert afirmou à fl. 232 que ‘a apuração do Auto de Infração foi feita conforme o artigo 195 do RICMS/02, obedecendo a alteração promovida pelo Decreto nº 46.698 de 30/12/2014, que extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica”.

Porém, a seu ver, “a redação atual do art. 195 do RICMS/02, que passou a ter vigência apenas em 01/12/2015, acabou inibindo a verificação fiscal analítica, não tendo meramente criado um novo critério de apuração. Muito antes pelo contrário, acabou desenvolvendo uma considerável reformulação na forma de lançamento”.

Assim, no seu entender, “considerando que o Auto de Infração constitui a formalização de um lançamento, certamente que ele deve se guiar pela legislação vigente à época do fato gerador, não sendo possível aplicar a novel legislação aos fatos geradores que antecederam a sua vigência”.

Subsidiariamente, requer, ao final, “que seja seguida a orientação da própria Assessoria deste eg. CCMG, constante à fl. 194, no sentido de que ‘sejam excluídas as exigências relativas às penalidades aplicadas e aos juros (SELIC), com fulcro no art. 100, inciso III e § único do CTN, devendo os juros voltarem a incidir sobre o valor principal, a partir da data da publicação da decisão irrecorrível na esfera administrativa”.

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

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o presente lançamento não foi “esfacelado” ou “aniquilado” pela perícia, como tenta fazer crer a Impugnante, pois a I. Perita apenas externou seu entendimento à exclusão das parcelas referentes às contabilizações de fevereiro e maio (parcelas já tributadas em liquidações anteriores), mantendo o restante do crédito tributário.

Por outro lado, não condiz com a realidade dos fatos, a alegação da Impugnante no sentido de que “*não é possível que o lançamento possa ser feito a todo momento no curso do processo na medida em que o contribuinte aponta as suas falhas formais e materiais*”, mesmo porque o presente lançamento não teve qualquer retificação do crédito tributário até o presente momento.

Não há que se falar, também, em vícios no lançamento, uma vez que este foi lavrado com todos os requisitos estabelecidos na legislação de regência, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Além disso, eventual retificação do crédito tributário, como a própria denominação indica, tem como única consequência a alteração de seu valor, com o objetivo de sua plena adequação à legislação, no que tocante à parcela considerada indevida.

A Impugnante também se equivoca ao afirmar que a I. Perita respondeu ao quesito formulado pela 2ª Câmara de Julgamento de forma incompleta, restringindo-se a afirmar que haveria exigências remanescentes, sem esclarecer, contudo, sua origem, valor, período ou qualquer outra especificação que pudesse demonstrar o valor das supostas exigências.

Com efeito, dentre outras colocações, a I. Perita, ao responder o quesito nº 09, proposto pela 2ª Câmara de Julgamento, assim se pronunciou:

Laudo Pericial

Quesito nº 09 – 2 Câmara

Caso seja aplicado o critério físico para o lançamento (conforme adotado pela Impugnante para o recolhimento do tributo), esclarecer se haveria exigências remanescentes.

Resposta

“... Conforme Termo de Autodenúncia à fl. 73, a Impugnante adotou o seguinte critério para determinação dos valores de energia elétrica que representaram posição credora ou devedora de energia elétrica em sua unidade fabril situada no Estado de Minas Gerais:

[...]

Para apuração da posição devedora ou credora por meio do critério físico, conforme solicitação deste Conselho de Contribuintes, utilizamos a mesma metodologia descrita pela Impugnante:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segue, em anexo, planilha denominada ‘Confronto entradas x Consumo de energia’ com a apuração das posições credora ou devedora utilizando o critério físico.

[...]

Importante notar que, mesmo utilizando o mesmo critério adotado pela Autuada quando da denúncia espontânea e descrito no PTA às fls. 78 e 79, os valores apurados não foram coincidentes.

[...]

Portanto, como os valores apurados utilizando o critério físico não foram coincidentes com os valores apurados pela Impugnante nos termos da denúncia espontânea em datas posteriores à sua apresentação, mas utilizando os critérios nela descritos, haveria exigências remanescentes – colunas ‘Falta de emissão’ dos quadros Entrada – Base de cálculo (conforme critério físico) e Saída – valor da Operação (conforme critério físico) da Planilha Confronto Entradas x Consumo de energia anexa.” (Grifou-se)

Verifica-se, portanto, que a I. Perita é absolutamente clara ao fazer menção a planilhas anexadas ao seu Laudo.

A primeira delas, denominada “Confronto entradas x Consumo de energia – Critério Físico”, foi elaborada para fins de apuração das posições credoras ou devedoras, utilizando o critério físico, de acordo com a solicitação da 2ª Câmara de Julgamento.

CONFRONTO ENTRADAS X CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA (CRITÉRIO FÍSICO)

PERÍODO	QUANTIDADE DE ENERGIA EM MWh								R\$		
	Alcoa Alumínio	Baesa energética Barra Grande	South32 Minerals SA	PROINFA (A)	TOTAL ENTRADAS ENERGIA (B)	CONSUMO CARGA (C)	VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA (D)	DIFERENÇA (entradas - consumo - venda) (E)	PLD (média submercado sudeste) (F)	DIFERENÇA (entradas - consumo - venda) (G)	DIFERENÇA (c/ imposto) (H)
jan/13	88.327,68	46.647,04	0,00	0,00	134.974,72	134.991,399	0,00	-16,68	405,20	6.758,08	8.241,57
fev/13	80.062,95	40.117,88	0,00	0,00	120.180,83	121.493,743	0,00	-1.312,91	233,66	306.774,88	374.115,71
mar/13	88.790,56	44.092,84	0,00	0,00	132.883,40	132.836,256	0,00	47,14	331,48	15.627,55	15.627,55
abr/13	85.654,28	36.545,46	0,00	0,00	122.199,74	121.866,663	0,00	333,08	209,56	69.799,55	69.799,55
mai/13	88.509,42	36.930,58	0,00	0,00	125.440,00	125.265,409	0,00	174,59	338,14	59.036,81	59.036,81
jun/13	85.654,28	34.540,04	0,00	0,00	120.194,32	118.967,334	0,00	1.226,99	192,49	236.183,15	236.183,15
jul/13	88.509,42	35.488,51	0,00	0,00	123.997,93	122.688,846	0,00	1.309,09	122,17	159.931,05	159.931,05
ago/13	88.509,42	24.656,02	0,00	0,00	113.165,44	111.547,331	0,00	1.618,11	211,71	342.570,71	342.570,71
set/13	85.654,28	13.282,88	0,00	0,00	98.937,16	96.960,053	0,00	1.977,10	267,03	527.946,02	527.946,02
out/13	88.390,45	13.974,24	0,00	0,00	102.364,69	101.055,496	0,00	1.309,19	263,98	345.599,77	345.599,77
nov/13	85.654,27	12.460,25	0,00	0,00	98.114,52	96.887,117	0,00	1.227,40	325,49	399.507,95	399.507,95
dez/13	88.509,42	12.449,05	0,00	0,00	100.958,47	99.054,207	0,00	1.904,26	287,99	548.408,71	548.408,71

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Caso fosse esse o critério adotado pela legislação (critério físico), os valores negativos indicados na coluna “E” representariam as posições devedoras (entradas de energia), cujas notas fiscais de entradas deveriam ser emitidas nos valores indicados na coluna “H”, com o ICMS já incluído em sua base de cálculo.

Por sua vez, os valores positivos da coluna “E” representariam posições credoras (sobras de energia), cujos créditos seriam estornados segundo as bases de cálculo apuradas na coluna “H”.

Na planilha seguinte (aba “Confronto Critério Físico”), a I. Perita fez o confronto de sua apuração, adotando o critério físico, com a apuração e notas fiscais emitidas pelo contribuinte, conforme abaixo:

NOTA FISCAL EMITIDA PELO CONTRIBUINTE - LIQUIDAÇÃO CCEE					APURAÇÃO CRITÉRIO FÍSICO (SOLICITAÇÃO CONSELHO DE CONTRIBUINTES)			ENTRADA - BASE DE CÁLCULO (CONFORME CRITÉRIO FÍSICO)			
DATA EMISSÃO	MÊS REF.	POSIÇÃO (D/C)	ENTRADA /SAIDA	VALOR NF	VR DIFERENÇA	POSIÇÃO D/C	VR NOTA FISCAL A SER EMITIDA	POSIÇÃO DEVEDORA: ENTRADA OU COMPRA DE			
								ENTRADA	NF ENTRADA EMITIDA PELO CONTRIBUINTE	DIFERENÇA	
										FALTA EMISSÃO	EXCESSO EMISSÃO
27/03/13	jan-13	DEVEDORA	E	8.278,70	-6.758,08	DEVEDORA	-8.241,56	8.241,56	8.278,70	0,00	-37,14
29/04/13	fev-13	DEVEDORA	E	343.458,50	-306.774,88	DEVEDORA	-374.115,71	374.115,71	343.458,50	30.657,21	0,00

NOTA FISCAL EMITIDA PELO CONTRIBUINTE - LIQUIDAÇÃO CCEE					APURAÇÃO CRITÉRIO FÍSICO (SOLICITAÇÃO CONSELHO DE CONTRIBUINTES)			SAÍDA - VALOR OPERAÇÃO (CONFORME CRITÉRIO FÍSICO)			
DATA EMISSÃO	MÊS REF.	POSIÇÃO (D/C)	ENTRADA /SAIDA	VALOR NF	VR DIFERENÇA	POSIÇÃO D/C	VR NOTA FISCAL A SER EMITIDA	POSIÇÃO CREDORA: SAÍDA OU VENDA DE			
								VR. SAÍDA	NF SAÍDA EMITIDA PELO CONTRIBUINTE	DIFERENÇA	
										FALTA EMISSÃO	EXCESSO EMISSÃO
31/05/13	mar-13	CREDORA	S	15.881,20	15.627,55	CREDORA	15.627,55	15.627,55	15.881,20	0,00	-253,65
31/07/13	abr-13	CREDORA	S	65.181,19	69.799,55	CREDORA	69.799,55	69.799,55	65.181,19	4.618,36	0,00
31/07/13	mai-13	CREDORA	S	60.206,06	59.036,81	CREDORA	59.036,81	59.036,81	60.206,06	0,00	-1.169,25
31/08/13	jun-13	CREDORA	S	254.746,44	236.183,15	CREDORA	236.183,15	236.183,15	254.746,44	0,00	-18.563,29
30/09/13	jul-13	CREDORA	S	158.787,30	159.931,05	CREDORA	159.931,05	159.931,05	158.787,30	1.143,75	0,00
31/10/13	ago-13	CREDORA	S	264.294,76	342.570,71	CREDORA	342.570,71	342.570,71	264.294,76	78.275,95	0,00
30/11/13	set-13	CREDORA	S	566.374,32	527.946,02	CREDORA	527.946,02	527.946,02	566.374,32	0,00	-38.428,30
31/12/13	out-13	CREDORA	S	341.506,51	345.599,77	CREDORA	345.599,77	345.599,77	341.506,51	4.093,26	0,00
31/01/14	nov-13	CREDORA	S	406.184,00	399.507,95	CREDORA	399.507,95	399.507,95	406.184,00	0,00	-6.676,05
28/02/14	dez-13	CREDORA	S	553.470,71	548.408,71	CREDORA	548.408,71	548.408,71	553.470,71	0,00	-5.062,00

Assim, como já afirmado, não há que se falar em resposta incompleta, pois a I. Perita demonstrou detalhadamente, **caso fosse utilizado o critério físico**, quais seriam as diferenças apuradas, por período de apuração, conforme colunas “Falta de Emissão” e “Excesso de Emissão” de documentos fiscais.

Embora fosse possível, pois as bases de cálculo se encontram listadas nos quadros acima, os valores de ICMS não foram indicados pelo simples fato de não serem exigíveis, pois o critério físico não é o adotado pela legislação para fins de apuração de posições devedoras ou credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE, isto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

é, qualquer valor exigido com base no mencionado critério estaria em desacordo com o princípio da legalidade.

Não faz sentido, portanto, o requerimento da Impugnante de perícia complementar, para que seja “*esclarecido o valor da eventual diferença, bem como os períodos e montantes correspondentes também com referência a multas e juros*”.

Com relação à afirmação da Impugnante no sentido de que, “*ainda assim, a Fiscalização, à fl. 273, apurou um valor de R\$ 67.529,23 que, além de não ter nenhum embasamento na prova pericial, não traz nenhum esclarecimento sobre sua origem, competência e período de pagamento, tornando-se absolutamente imprestável para a efetiva solução da questão*”, tal questão foi muito bem esclarecida pelo Fisco em sua manifestação, nos seguintes termos:

Manifestação Fiscal (fls. 294/295)

“... O valor de R\$ 67.529,23 indagado pela Autuada já foi detalhado pela Fiscalização (fl. 273), e não tem relação com as ‘exigências remanescentes’. Trata-se de um eventual abatimento que tenha que ser feito no lançamento, de valor irrelevante, da ordem de 0,20% das diferenças apuradas no levantamento fiscal (e referente a exclusão do ‘Rateio da Inadimplência dos Agentes Desligados sem Sucessão’-‘AJU_INAD_DSS’), conforme detalhado no quadro resumo abaixo (e no quadro do ‘Anexo 1 da Manifestação Fiscal’):

(valor a excluir estimado)

Total diferença apurada no Auto de Infração (vr. Operação)	34.500.354,56
Vr. De AJU_INAD_DSS a excluir (vr. Operação)	67.529,23
%	0,20

Porém, o valor de R\$ 67.529,23 apresentado na planilha acima se refere ao período de 2014 a 2016, conforme demonstrado no quadro do ‘Anexo 1 da Manifestação Fiscal’ de fls. 276/277.

Portanto, no período objeto deste Auto de Infração - janeiro a dezembro de 2013 – não há, nos relatórios SUM01, quaisquer valores referentes a Rateio de Inadimplência, portanto não há exclusão a fazer referente a este rateio ...”

(Grifou-se)

O esclarecimento prestado pelo Fisco é corroborado pela resposta ao quesito nº 02 da Impugnante, onde a I. Perita informa que não há nos relatórios SUM001 dos meses de janeiro a dezembro de 2013, quaisquer valores referentes a Rateio da Inadimplência em Casos de Desligamento sem Sucessão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Essa questão, na verdade, é vinculada ao PTA nº 01.001039551-41, que tramitará juntamente com o presente processo, cujo período objeto da autuação se refere a 01/01/14 a 31/12/16.

Assim, os argumentos da Impugnante relativos à mencionada questão não serão analisadas neste processo, mas somente no PTA nº 01.001039551-41.

Com relação à verificação fiscal analítica, há que se destacar, no tocante à irregularidade nº 01, que se refere à falta de recolhimento do ICMS devido nas aquisições de energia elétrica nas operações relativas às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE, que as exigências fiscais, sem abatimento de eventuais créditos, estão respaldadas no art. 89, incisos I e III c/c 89-A do RICMS/02, *verbis*:

RICMS/02

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transportê ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

(...)

III - com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença;

(...)

Ressalte-se, porém, que, havendo quitação do crédito tributário, a Impugnante poderá apropriar os valores pagos a título de créditos do imposto, em obediência ao princípio da não cumulatividade.

De igual forma, quanto à irregularidade relativa à falta de estorno do crédito de imposto apropriado na entrada de energia elétrica, na proporção das saídas de energia amparadas pela não incidência, relativas às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE, as exigências fiscais, sem a recomposição da conta gráfica, estão amparadas no art. 195 do RICMS/02.

Com efeito, o mencionado dispositivo legal teve sua redação alterada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14 (vigência a partir de 01/02/15).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 - Vigência a partir de 01/02/15

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

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015

"Art. 195. Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

[...]

§ 2º Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

I - o débito constitui-se do valor do imposto incidente sobre as operações ou as prestações tributáveis realizadas e do estorno de crédito indevidamente apropriado pelo contribuinte;

II - o valor a ser abatido sob a forma de crédito será representado pelas deduções admitidas na legislação tributária, pelo pagamento do imposto efetuado, ainda que por meio de Auto de Infração (AI), ou documento equivalente, e pelo estorno de débito indevidamente escriturado a maior;

III - o saldo do imposto em favor do contribuinte será transferido para o exercício seguinte, sob a forma de crédito, podendo ser aproveitado no período de apuração do imposto subsequente àquele em que se tenha verificado, ou compensado, observadas as normas específicas, com o débito do contribuinte para com a Fazenda Pública Estadual;

IV - o débito encontrado no exercício será objeto de demonstração à parte, onde será desdobrado em valores por período de apuração, devendo ser exigido por meio de AI, com aplicação das penalidades cabíveis e demais acréscimos legais."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Art. 195 ...

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

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

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

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

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

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

De forma similar, se o saldo credor acumulado for suficiente para cobrir apenas parte dos créditos indevidamente apropriados, os juros de mora e a multa de revalidação serão exigidos somente de forma proporcional à parcela não quitada.

Independentemente dessas observações, as exigências fiscais estão devidamente amparadas no caput do art. 195 do RICMS/02.

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

gráfica para compensação com débitos futuros ou mesmo transferi-los a terceiros, nos termos previstos na legislação.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

(...)

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

(Grifou-se).

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

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

(Destacou-se)

Portanto, contrariamente à afirmação da Impugnante, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação vigente.

Dos Argumentos do Fisco:

O Fisco questiona dois pontos básicos do Laudo Pericial, a saber: (I) exclusão das parcelas referentes às contabilizações de fevereiro e maio constantes dos relatórios SUM001 dos meses de março e junho e (II) a questão relativa ao “Rateio da Inadimplência dos Agentes Desligados sem Sucessão”.

Conforme já esclarecido, na resposta ao quesito nº 02 da Impugnante, a I. Perita informa que não há nos relatórios SUM001 dos meses de janeiro a dezembro de 2013 (período autuado no presente processo), quaisquer valores referentes a Rateio da Inadimplência em Casos de Desligamento sem Sucessão.

Portanto, a questão referente ao “Rateio da Inadimplência dos Agentes Desligados sem Sucessão” está vinculada ao PTA nº 01.001039551-41, que tramitará juntamente com o presente processo, cujo período objeto da autuação se refere a 01/01/14 a 31/12/16.

Assim, os argumentos do Fisco, bem como da Impugnante, relativos à mencionada questão não serão analisadas neste processo, mas somente no PTA nº 01.001039551-41.

Com relação à exclusão das parcelas referentes às contabilizações de fevereiro e maio constantes dos relatórios SUM001 dos meses de março e junho de 2013, o Fisco transcreve o disposto no art. 53-F, § 1º do Anexo IX do RICMS/02 e argumenta que, para determinação da posição credora ou devedora, excluem-se:

- As parcelas sobre as quais não incide o imposto.
- As parcelas que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores.

Salienta que, *“efetivamente as parcelas mencionadas referem-se a resultados/liquidações anteriores, entretanto, não consta qual a natureza deste ajuste vinculado a parcela anterior”*.

Acrescenta que *“os valores lançados não são parcelas de apuração do resultado da liquidação, mas o próprio resultado. No corpo deste lançamento não consta o motivo ou natureza do mesmo”*.

Afirma que, *“em razão disso fica a dúvida: o ajuste seria por falta de pagamento da liquidação? o ajuste seria por outro motivo? o ajuste seria uma duplicação do lançamento, por algum outro motivo específico não identificado? qual seria a motivação ou razão deste ajuste?”*

Pondera que, *“se o lançamento da parcela foi em razão de falta de pagamento e seria a realocação do débito na liquidação do mês seguinte”* esta parcela deveria ser excluída, pois já teria sido objeto de tributação.

Salienta, no entanto, que, *“caso o motivo seja outro, o mesmo deve ser analisado, para ver se é cabível ou não a exclusão”*, oportunidade em que manifesta seu entendimento no sentido de que *“a CCEE, através de seus relatórios de detalhamento por ela fornecidos, deva informar o detalhamento deste lançamento - que indique a razão e a natureza do mesmo”*.

Como se vê, o Fisco, apesar de se opor à exclusão proposta no Laudo Pericial, nas hipóteses em que menciona, em momento algum comprova que os valores referentes a fevereiro e maio de 2013, lançados dos relatórios SUM001 dos meses de março e junho do mesmo ano, não se referem a parcelas que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores.

Assim, se havia alguma dúvida quanto à natureza dos ajustes inerentes a esses valores, caberia ao Fisco trazer aos autos documentos da CCEE que pudessem esclarecer esses ajustes, de modo a afastar qualquer possibilidade de tributação de parcelas já liquidadas e tributadas em momento anterior.

Inexistindo comprovação em contrário, conclui-se pela correção da conclusão do Laudo Pericial, uma vez que é incontroverso nos autos que esses valores compuseram as quantias a liquidar referentes aos meses de março e junho de 2013.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para: 1) excluir os valores referentes a fevereiro e maio de 2013, para fins de apuração das exigências relativas aos meses de março e junho do mesmo ano; e 2) excluir as exigências relativas às penalidades aplicadas e aos juros (SELIC), com fulcro no art. 100, inciso III e parágrafo único do CTN, devendo os juros voltarem a incidir sobre o valor principal, a partir da data da publicação da decisão irrecorrível na esfera administrativa, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencida, em parte, a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Revisora), que não aplicava a exclusão relativa ao art. 100, inciso III e parágrafo único do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Milton Cláudio Amorim Rebouças e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 02 de setembro de 2021.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.951/21/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001050428-95
Impugnação: 40.010146836-36
Impugnante: Alcoa Alumínio S/A
IE: 518027950.00-03
Proc. S. Passivo: Fabiana Silva Bianucci/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O cerne da discordância diz respeito à seguinte conclusão, contida na parte final da decisão majoritária:

DIANTE DISSO E EM OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E TENDO EM VISTA QUE O FISCO, NOS ATOS QUE ANTECEDERAM A FORMALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO, OBSERVOU QUE O CONTRIBUINTE, AINDA QUE DE FORMA CONTRÁRIA À PREVISTA NA LEGISLAÇÃO, APURAVA VALORES RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA NO MERCADO DE CURTO PRAZO, MAS NÃO CONCEDEU À IMPUGNANTE A OPORTUNIDADE DE SANAR SEUS ERROS, ADVINDOS DE CONCORDÂNCIA TÁCITA COM O PROCEDIMENTO DESCRITO EM SUA DENÚNCIA ESPONTÂNEA, DEVERÁ SER APLICADO O DISPOSTO NO ART. 100, INCISO III E PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN, PARA QUE SEJAM EXCLUÍDAS AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS ÀS PENALIDADES APLICADAS E AOS JUROS EXIGIDOS (SELIC).

Primeiramente, cumpre destacar os seguintes excertos da decisão em análise:

“a Instrução Normativa nº 03/09, que dispõe sobre as obrigações, principal e acessória, a serem observadas pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo, e representa a interpretação estatal (SEF/MG) quanto ao disposto no Convênio ICMS nº 15/07 e do art. 53-F do RICMS/02, surtiu efeitos a partir do ano de 2009 e não foi alterada desde então.

Assim, o presente lançamento observou fielmente a legislação vigente à época dos fatos geradores, estando, pois, perfeitamente apto a surtir os efeitos que lhe são próprios, uma vez que formalizado de acordo com os ditames da lei (princípio da legalidade)”. (Destacou-se).

E ainda:

“(...) a denúncia espontânea foi muito clara, pois detalhou minuciosamente a metodologia utilizada para a apuração das posições devedoras ou credoras e os respectivos valores de ICMS a recolher ou a estornar, conforme o caso (fls. 77/80).

Apesar de a metodologia não estar de acordo com a legislação vigente, como o Fisco não manifestou qualquer discordância quanto ao método utilizado, o contribuinte foi induzido a concluir que seu procedimento estava correto. Por consequência, nos períodos e exercícios que se seguiram, incluindo os períodos objeto da presente autuação, a Impugnante continuou a registrar em sua escrita fiscal valores de ICMS a recolher ou a estornar, com utilização do mesmo procedimento contido na denúncia.”

Note-se, portanto, que a Autuada formalizou denúncia espontânea em 2011 e nessa data, a legislação tributária pertinente já dispunha, claramente, sobre os procedimentos a serem observados para a apuração do ICMS, no caso tratado nos autos.

Com a devida licença, entendo que o fato de não haver manifestação expressa da Fiscalização, relativamente à referida denúncia espontânea, no prazo de 5 (cinco) anos, apenas **homologa**, de forma tácita, o procedimento nela descrito, **em relação ao período denunciado**.

Portanto, relativamente aos exercícios constantes da denúncia espontânea, não há como se exigir qualquer complemento do tributo e/ou multa, o que, de fato, não ocorreu.

Todavia, na presente situação, não há que se falar, a meu ver, que o Contribuinte estaria “autorizado” a perpetuar a infração por exercícios seguintes, até que a autoridade administrativa se manifestasse de forma contrária, muito menos que tal pronunciamento se deu pela lavratura do presente AI.

Ora, em relação ao último ponto mencionado, se assim fosse, seria o caso da Fiscalização lançar, por exemplo, apenas o primeiro mês da infração constatada e intimar o Contribuinte ou mesmo adotar o desmembramento do presente AI. A partir daí, o Autuado já não poderia mais adotar o procedimento irregular, o que carece de qualquer razoabilidade.

Além do mais, invocar a aplicação do art. 100, inciso III do CNT, no caso em tela, padece de sustentação legal, visto não se tratar, de forma alguma, de **práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas**, a merecer a exclusão de penalidades e de juros.

Nesse sentido, importante ressaltar que as referidas “práticas reiteradas”, jamais poderiam ser contrárias às disposições normativas e seriam, portanto, meramente interpretativas.

Referem-se, assim, a “usos e costumes” adotados iterativamente pela Administração, ou seja, uma “praxe administrativa”, o que, definitivamente, não é o caso dos autos.

Discorrendo sobre o tema, Ricardo Alexandre, na obra *Direito Tributário Esquemático* (10.ed. rev. atual. e ampl.- Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2016), assim dispõe:

Conforme estudado, o princípio da legalidade é muito rígido em direito tributário. Uma das consequências dessa rigidez é a interpretação extremamente restritiva que se deve dar ao art. 100, III, do CTN. Ao falar em “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”, o legislador abriu espaço, é verdade, para a utilização dos usos e costumes como normas complementares em matéria tributária.

Todavia, os usos e costumes aqui admitidos são aqueles meramente interpretativos, jamais podendo inovar em matérias sujeitas a reserva de lei ou, ainda com mais razão, derrogar disposições legais.

Não se pode admitir a revogação da lei pelos usos e costumes, alegando simplesmente que aquela “caiu em desuso”; aliás, a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro afirma expressamente que, “não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue” (art. 2º).

Assim, o principal objetivo da expressa inclusão das práticas administrativas entre as normas complementares em matéria tributária é garantir ao contribuinte que, seguindo a interpretação que o Fisco vem dando à norma, uma mudança de interpretação por parte da Administração só lhe será aplicada para os casos futuros. Se, no caso concreto, a interpretação abandonada resultou na falta de pagamento de tributo, o crédito será exigido sem a aplicação de qualquer punição.

(...)

Na prática, o entendimento leva à impossibilidade de punição de todos os contribuintes que, seguindo as práticas administrativas, cometeram atos que, em tese, configurariam descumprimento da legislação tributária. O fundamento é a isonomia. Se alguns não são punidos, todos os que praticaram os mesmos atos têm a garantia de não serem punidos.

E Eduardo Sabbag, em *Manual de direito Tributário* (2.ed. São Paulo: Saraiva, 2010), comentando sobre o dispositivo em apreço, complementa:

(...), aplica-se o *costume administrativo* em matéria tributária quando, por exemplo, as autoridades fiscais interpretam reiteradamente uma norma jurídica em determinado sentido, fazendo com que o sujeito passivo creia que, seguindo aquele entendimento, estará agindo corretamente. Este costume enquadra-se

no conceito de norma complementar, que deve ser observada pela Administração. É por essa razão que qualquer modificação na interpretação da norma adotada pelo sujeito passivo só poderá produzir efeitos para situações futuras, uma vez protegida pela prática iterativa da Administração.

Note-se que no caso dos autos, não houve qualquer pronunciamento da Administração Fazendária, que validasse o procedimento adotado pela Autuada e nem poderia, visto que as disposições normativas – art. 53-F, da Parte 1 do Anexo IX, do RICMS/02 e IN SUTRI 03/09 -, são cristalinas nas diretrizes a serem observadas, na situação em apreço.

Desta forma, não se pode admitir que o silêncio da Administração em relação à denúncia espontânea, a qual tratava de conduta praticada pelo Contribuinte, em flagrante arrepio da legislação, seja interpretado como uso e costume ou prática reiterada da Administração, a possibilitar o afastamento da cobrança de penalidades e juros, por consequência de seu procedimento equivocado.

Assim, não aplico a exclusão das exigências relativas às penalidades aplicadas e aos juros (Selic), com fulcro no art. 100, inciso III e parágrafo único do CTN.

Sala das Sessões, 02 de setembro de 2021.

Cindy Andrade Moraes
Conselheira