

Acórdão: 24.127/22/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002068428-71  
Impugnação: 40.010152777-04  
Impugnante: Aperam Inox América do Sul S.A.  
IE: 687013342.03-52  
Proc. S. Passivo: Carlos Henrique De Moraes Bomfim Júnior/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL DE ENTRADA - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatou-se falta de emissão de notas fiscais de entrada correspondentes às operações de aquisição de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo (MCP), quando em posição devedora na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), contrariando as exigências do art. 53-F, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco em sede de impugnação, para excluir a penalidade em comento e incluir a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVIII, da mesma lei, a qual é específica para a infração constatada.

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA - FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA – MERCADO DE CURTO PRAZO - CCEE.** Constatada a falta de recolhimento de ICMS sobre entrada de energia elétrica proveniente do MCP, quando em posição devedora na CCEE, contrariando as exigências do art. 53-F, § 4º, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - NÃO INCIDÊNCIA/SAÍDA MCP-CCEE.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no MERCADO CURTO PRAZO - CCEE, ao amparo da não incidência. Os créditos devem ser estornados, nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - BASE DE CÁLCULO – DESTAQUE A MENOR.** Acusação fiscal de consignação de base de cálculo menor do que a prevista na legislação em documentos fiscais emitidos pela saída de energia elétrica, referentes a posição

**credora em liquidações no MCP da CCEE. Infração caracterizada. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal. Entretanto, por se tratar de operações de saída de energia elétrica realizadas ao abrigo da não incidência, a penalidade isolada deve ser excluída por ser inaplicável à espécie.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

## **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

**1.1)** falta de emissão de nota fiscal pela entrada de energia elétrica no mês de **outubro de 2017**, em razão de posição devedora na liquidação do MCP da CCEE, contrariando o disposto no art. 53-F, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02 c/c a Cláusula Primeira, inciso II, alínea “b”, do Convênio ICMS nº 15/07. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVIII, da Lei nº 6.763/75 (*em substituição à MI do art. 55, inciso II, após alteração em sede de reformulação o crédito tributário por acatamento parcial da impugnação*);

**1.2)** falta de recolhimento do ICMS devido pela entrada de energia elétrica no mês de **outubro de 2017**, em razão de posição devedora na liquidação do MCP da CCEE, contrariando o disposto no art. 53-F, § 4º, do Anexo IX do RICMS/02 c/c Cláusula Terceira, inciso II, do Convênio ICMS nº 15/07. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75;

**2)** 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. Créditos estornados, nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal. As infrações ocorreram nos períodos de:

➤ **2017 – janeiro a setembro; novembro a dezembro;**

**3)** emissão de nota fiscal pela saída de energia elétrica, em razão de posição credora na liquidação do MCP da CCEE, com valor da base de cálculo menor do que o previsto na legislação. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, observado o limitador do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal. As infrações ocorreram nos períodos de:

➤ **2017 – abril e dezembro.**

O Auto de Infração está instruído com os seguintes documentos:

- Auto de Infração (AI) – págs. 01/04;
- Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) e respectivas intimações – págs. 05/09;

- Relatório Fiscal do Auto de Infração – págs. 10/15;
- Anexo 1 (PS\_Aperam\_2017) – págs. 16 + planilha Excel no e-PTA;
- Anexo 2 (Relatórios CONFAZ CCEE) – págs. 17 + planilha Excel no e-PTA;
- Notificação do AI – págs. 18/20;

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 25/57 do e-PTA, acompanhada dos documentos de págs. 58/315.

Afirma, em muita apertada síntese, o que segue.

- nulidade do lançamento por erro na capitulação da multa isolada (art. 55, inciso II), tendo em vista que há penalidade específica para a falta de emissão de nota fiscal de entrada (art. 55, inciso XXVIII). Transcreve excertos de jurisprudência judicial e administrativa e conclui que, caso seja mantida, a penalidade deve ser reduzida a 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 55;

- nulidade do lançamento com fulcro no art. 89 do RPTA, por ausência de exposição dos motivos pelos quais entendeu o Fisco que os valores indicados nas notas fiscais de saída emitidas para acobertar as sobras (posição credora) dos meses de abril e dezembro de 2017 seriam inferiores aos corretos;

- inexistência das infrações de falta de emissão de nota fiscal de entrada e de falta de recolhimento do correspondente ICMS, tendo em vista que no MCP ocorre apenas a mera cessão das sobras da energia elétrica adquirida pelos Agentes, sem nova circulação física de entrada e saída da mercadoria, não existindo obrigação de se acobertar tais operações com notas fiscais e de recolher ICMS sobre elas;

- a energia referente às posições devedoras apuradas no MCP foi integralmente tributada quando da sua compra e venda em contratos bilaterais, de forma que a nova exigência de ICMS em razão de sua entrada no estabelecimento representa uma cobrança em duplicidade do imposto (*bis in idem*). Conclui que toda a energia transacionada no Ambiente de Contratação Livre (ACP) decorre de contratos bilaterais, sendo a liquidação da CCEE apenas um acerto financeiro das cessões de potência realizadas entre os Agentes Fornecedores e Consumidores;

- a Primeira Turma do STJ, ao julgar idêntica situação no RESP nº 1.615.790/MG, entendeu que não há incidência de ICMS sobre as operações financeiras de liquidação das sobras e déficits de energia realizadas no âmbito do MCP da CCEE, entendendo esse que deve ser aplicado no presente caso. Transcreve trechos do acórdão;

- no caso das sobras/saídas de energia liquidadas pela Autuada no âmbito do MCP da CCEE (posição credora), não há que se falar em estorno de crédito, pois essa energia cedida já foi tributada pelo ICMS, não havendo que se falar em saída subsequente isenta ou não tributada. Transcreve excertos de jurisprudências do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG);

- as notas fiscais de saída de energia emitidas para acobertar as posições credoras no MCP estão corretas, tendo sido emitidas com fiel observância ao disposto no art. 53-F, §§ 1º e 4º, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02, que disciplina a base de cálculo a ser consignada nesses documentos fiscais. Acrescenta que o valor a ser inserido é a diferença entre o Quadro 4 (valor total a ser liquidado) e o Quadro 3 (parcelas de ajuste de inadimplência) do relatório de liquidação da CCEE, como pode ser visto no “doc. 10”, por ela anexado aos autos;

- o aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ICMS só é definido após a compensação entre os débitos e créditos escriturais detidos pelo Contribuinte, de forma que eventuais exigências de ICMS por débito ou por estorno de crédito devem ser precedidas de recomposição da conta gráfica do imposto. Transcreve excertos de jurisprudência.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de págs. 269/272, excluindo a Penalidade Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à hipótese de falta de emissão de nota fiscal de entrada de energia elétrica, com correspondente inclusão da Penalidade Isolada do art. 55, inciso XXVIII, do mesmo diploma legal.

Os demais itens do lançamento não foram alterados.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às págs. 275/280, ratificando os termos de sua Peça de Defesa e acrescentando que:

- a multa isolada em questão deveria ter sido excluída e não alterada, pois o erro de direito cometido pela Fiscalização não permite revisão, mas apenas o cancelamento do lançamento, conforme decidiu o STJ na sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória pelas autoridades administrativas e judiciais. Transcreve excerto da jurisprudência citada e conclui que as hipóteses de revisão de ofício do lançamento pelo Fisco são apenas aquelas contidas no art. 149 do CTN, dentre as quais não se inclui o erro de direito.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de págs. 283/315, refuta integralmente as alegações da Defesa.

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

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 308/349, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 269/272 e, ainda, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

**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**

A Impugnante aduz que o lançamento é nulo com fulcro no art. 89 do RPTA, por ausência de exposição dos motivos pelos quais entendeu o Fisco que os valores indicados nas notas fiscais de saída emitidas para acobertar as sobras (posição credora) dos meses de abril e dezembro de 2017 seriam inferiores aos corretos.

Entretanto, razão não lhe assiste.

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

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

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

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

No Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração (págs. 10/15), a Fiscalização esclarece de forma detalhada o procedimento fiscal realizado (desde os trabalhos preliminares, intimações, respostas e até mesmo reunião realizada com o Contribuinte), a técnica fiscal utilizada, as infrações constatadas e as exigências delas decorrentes, além de transcrever toda a base legal utilizada para sustentar a cobrança de tributo, assim como as penalidades exigidas.

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

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

- I - número de identificação;
- II - data e local do processamento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - em se tratando de crédito tributário contencioso em PTA em meio físico, a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação.

Saliente-se que integra o Auto de Infração o “Anexo 1 – PS\_Aperam\_2017” (planilha Excel anexa ao e-PTA), onde são detalhados todos os documentos e cálculos que deram origem ao presente lançamento. Tal planilha possui 15 (quinze) abas, listadas no tópico “7.10 – Anexos” do Relatório Fiscal (págs. 15), as quais estão assim divididas:

- **Anexo I – Análise da Contabilização** – planilha elaborada pelo Fisco com uma compilação de todos os dados de aquisição, consumo e liquidação das sobras e déficits no MCP da CCEE, de emissão das respectivas notas fiscais, assim como de creditamento e/ou estorno do ICMS;

- **Anexo II – Pré-fatura EE CCEE** – relatório com os resultados da contabilização no MCP da CCEE de todos os meses do período autuado, fornecido pela CCEE;

- **Anexo III – Consumo EE CCEE** – relatório com as quantidades de energia elétrica consumida pela Impugnante em todos os meses do período autuado, fornecido pela CCEE;

- **Anexo IV – Perc Estorno** – detalhamento do cálculo do correto percentual de estorno de crédito aplicável em todos os meses em que a Impugnante apresentou posição credora no MCP da CCEE, apurado de acordo com o Índice de Estorno previsto na Resolução SEF nº 4.956/16;

- **Anexo V – Contratos EE CCEE** – listagem dos contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica firmado pelo Agente e registrados junto à CCEE, referentes ao período autuado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- **Anexo VI – Entrada EE – REG C170** – relação de notas fiscais de entrada de energia elétrica escrituradas no Registro C170 do arquivo eletrônico SPED/EFD da Autuada;
- **Anexo VII – NF-e Emissão Fornecedor** - notas fiscais de venda de energia elétrica emitidas pelos fornecedores da Autuada (CCEALs);
- **Anexo VIII – Notas Fiscais MCP** - notas fiscais emitidas pela Impugnante, referentes às liquidações mensais no MCP da CCEE;
- **Anexo IX – Rel Analítico 2017** – cópia fiel dos ajustes de apuração dos Registros C197/D197 da EFD (“Outras Obrigações Tributárias, Ajustes e Informações de Valores Provenientes de Documento Fiscal”) e dos ajustes de apuração do Registro E111 da EFD (“Ajuste/benefício/incentivo da Apuração do ICMS”), ambos declarados pela Impugnante em relação ao exercício de 2017;
- **Anexo X – Rel Analítico 2018** – cópia fiel dos ajustes de apuração dos Registros C197/D197 da EFD (“Outras Obrigações Tributárias, Ajustes e Informações de Valores Provenientes de Documento Fiscal”) e dos ajustes de apuração do Registro E111 da EFD (“Ajuste/benefício/incentivo da Apuração do ICMS”), ambos declarados pela Impugnante em relação ao exercício de 2018;
- **Anexo XI – Nfe Beneficiadas RET** – notas fiscais de saída de mercadorias emitidas pela Impugnante em 2017 e que foram alcançadas pelo benefício fiscal de diferimento do ICMS;
- **Anexo XII – Nfe Beneficiadas RET** – notas fiscais de saída de mercadorias emitidas pela Impugnante em 2018 e que foram alcançadas pelo benefício fiscal de diferimento do ICMS;
- **Anexo XIII – Nfe Estornos RET** – notas fiscais de ajuste emitidas no ano de 2017 para promover os estornos de créditos de ICMS exigidos como requisito para fruição dos benefícios dos regimes especiais de diferimento do imposto;
- **Anexo XIV – % Não Beneficiado** – apuração do percentual mensal de operações de saída beneficiadas ou não pelos regimes especiais de diferimento do imposto, para fins de se apurar o estorno de crédito correspondente;
- **Anexo XV – CT** – Demonstrativo do Crédito Tributário, com identificação das parcelas relativas ao ICMS a recolher e a estornar e das multas (de revalidação e isoladas) exigidas.

Além disso, também foi incluído nos autos do e-PTA o “Anexo 2 – Relatórios CONFAZ CCEE”, que contém planilha Excel com os relatórios de liquidação disponibilizados pela CCEE tanto para a Autuada quanto para a SEF/MG.

Tais documentos contém todas as informações necessárias à compreensão e comprovação do lançamento, sendo suficientes para afastar a alegação de nulidade.

Especificamente quanto à motivação da acusação fiscal de emissão de nota fiscal de saída com base de cálculo inferior à prevista na legislação, destaca-se que a coluna “W” da aba “I-Análise da Contabilização” da planilha “PS\_Aperam\_2017” esclarece a origem dessas diferenças.

Como se nota, tal coluna pertence ao quadro “*Diferenças*” e está identificada como “*BC a menor Saída (L=F-D)*”, denotando que se trata de diferença no valor das notas fiscais **de saída**, as quais são emitidas apenas quando a liquidação resulta em posição **credora**, para acobertar a respectiva saída de energia elétrica.

Pela fórmula da célula ( $L=F-D$ ), é possível concluir que a diferença de base de cálculo apurada decorre do confronto entre o “Valor da Nota Fiscal de fato Emitida” (F) e o “Valor da Nota Fiscal que deveria ser Emitida” (D), que é o mesmo valor da “Contabilização de Carga” (C).

Tomando-se como exemplo a competência **Abril de 2017** (linha “11” da aba “*I-Analise da Contabilização*” da planilha “PS\_Aperam\_2017”) e considerando a fórmula de cálculo da diferença ( $L=F-D$ ), onde L é a “Diferença de BC a menor na Saída”, tem-se o seguinte:

$$L = R\$ 6.858.418,86 - R\$ 6.896.253,25$$

$$L = - R\$ 37.834,39$$

portanto,

$$\text{Diferença de BC a menor} = - R\$ 37.834,39$$

Assim, conclui-se que a nota fiscal de saída emitida em abril de 2017 pela Autuada para acobertar a posição credora no MCP da CCEE possui um valor R\$ 37.834,39 inferior ao correto, o qual serviu de base para se apurar a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

Pelo exposto, conclui-se que não há dúvida sobre a origem e a motivação das diferenças apuradas pelo Fisco, ao contrário do que afirma a Defesa.

Ademais, indubitável que a Impugnante compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela extensa e detalhada Impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

**1.1)** falta de emissão de nota fiscal pela entrada de energia elétrica no mês de **outubro de 2017**, em razão de posição devedora na liquidação do MCP da CCEE, contrariando o disposto no art. 53-F, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02 c/c a Cláusula Primeira, inciso II, alínea “b”, do Convênio ICMS nº 15/07. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVIII, da Lei nº 6.763/75 (*em substituição à MI do art. 55, inciso II, após alteração em sede de reformulação o crédito tributário por acatamento parcial da impugnação*);

**1.2)** falta de recolhimento do ICMS devido pela entrada de energia elétrica no mês de **outubro de 2017**, em razão de posição devedora na liquidação do MCP da CCEE, contrariando o disposto no art. 53-F, § 4º, do Anexo IX do RICMS/02 c/c Cláusula Terceira, inciso II, do Convênio ICMS nº 15/07. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75;

2) 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. Créditos estornados, nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal. As infrações ocorreram nos períodos de:

➤ **2017 – janeiro a setembro; novembro a dezembro;**

3) emissão de nota fiscal pela saída de energia elétrica, em razão de posição credora na liquidação do MCP da CCEE, com valor da base de cálculo menor do que o previsto na legislação. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, observado o limitador do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal. As infrações ocorreram nos períodos de:

➤ **2017 – abril e dezembro.**

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

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

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

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

Foi também identificada a necessidade de criação de um órgão regulador, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), de um operador para o sistema elétrico nacional, o Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS), e de um ambiente

para a realização das transações de compra e venda de energia elétrica, o Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE).

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

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

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

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

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

### **Geração**

Os Agentes de Geração podem ser classificados em:

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

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

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

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

### **Transmissão**

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

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

### **Distribuição**

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

### **Comercializadores**

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

### **Importadores de Energia**

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

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

### **Consumidores Cativos**

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

### **Consumidores Livres**

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- leilões de compra de energia elétrica proveniente de empreendimentos de geração existentes e de novos empreendimentos de geração;

- geração distribuída, desde que a contratação seja precedida de chamada pública realizada pelo próprio Agente de Distribuição, contratação essa limitada ao montante de 10% (dez por cento) do mercado do distribuidor;

- usinas que produzem energia elétrica a partir de fontes eólicas, pequenas centrais hidrelétricas e biomassa, contratadas na primeira etapa do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA;

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

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

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Considerando-se os contratos e os dados de medição registrados, a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica contabiliza as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado; as diferenças positivas ou negativas são liquidadas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), determinado semanalmente para cada patamar de carga (leve, média e pesada) e para cada submercado (Norte, Nordeste, Sudeste/Centro-Oeste e Sul), tendo como base o Custo Marginal de Operação do sistema, limitado por um preço mínimo e por um preço máximo.

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

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

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

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

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

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

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

No referido mercado, as relações são multilaterais, ou seja, todos os Agentes compradores 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 aos Agentes participantes do mercado. Assim, no Mercado de Curto Prazo são realizadas operações envolvendo os montantes de energia elétrica que não são objeto de contratos bilaterais.

O Mercado de Curto Prazo, caracterizado pela realização de transações multilaterais, envolve, então, o efetivo fornecimento da energia elétrica em cada período de apuração, que é valorada mediante critérios consistentes na atribuição do preço do Mercado de Curto Prazo (PLD), vigente para cada intervalo definido de tempo e para cada um dos submercados de energia.

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

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

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

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

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

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

A Pré-Fatura é elaborada sob o ponto de vista da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, pois é ela quem realiza a liquidação, fazendo os

pagamentos aos Agentes com posição credora e recebendo os valores dos Agentes com posição devedora.

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

Conforme consta do Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 269/272, o Fisco acatou parcialmente os argumentos da Defesa e alterou o lançamento para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à hipótese de falta de emissão de nota fiscal de entrada referente à posição devedora na liquidação do MCP do CCEE.

Em substituição, foi inserida no Auto de Infração a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVIII, da mesma Lei nº 6.763/75, conforme pretensão da Defesa.

Observe-se os dispositivos legais citados:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

(...)

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.

(Destacou-se)

Em seu Aditamento à Impugnação, a Defesa afirma que a Multa Isolada do art. 55, inciso II, deveria ter sido excluída e não alterada, pois o erro de direito cometido pela Fiscalização não permite revisão, mas apenas o cancelamento do lançamento, conforme decidiu o STJ na sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória pelas autoridades administrativas e judiciais.

Transcreve excertos da jurisprudência citada e conclui que as hipóteses de revisão de ofício do lançamento pelo Fisco são apenas aquelas contidas no art. 149 do CTN, dentre as quais não se inclui o erro de direito.

No entanto, razão não lhe assiste.

De plano, observa-se que a alteração em comento foi solicitada pela própria Autuada em sua Impugnação, como pode ser visto no seguinte trecho da Peça de Defesa (págs. 28):

**“De fato, para a infração imputada à Impugnante há prescrição de penalidade própria e que se amolda**

**com absoluta perfeição à conduta exigida no inciso II do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/MG, estando ela prevista no inciso XXVIII do artigo 55 da Lei nº 6.763/75.** Veja a sua redação:

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

(...)

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

(Destacou-se)

Assim, não há que se falar em revisão de ofício do lançamento com base no art. 149 do CTN, como se aduz, mas sim em acatamento parcial da Impugnação apresentada pela Defesa, posto que a alteração decorreu de tal questionamento.

Não obstante, ainda que se tratasse de uma iniciativa de ofício do Fisco, não haveria qualquer ilegalidade na correção da Multa Isolada exigida, visto que o lançamento não se encontra definitivamente constituído.

No campo doutrinário, há diversos autores renomados que entendem pela possibilidade da revisão do lançamento quando há erro de direito.

Ensina o Professor Estevão Horvath, em sua obra “Lançamento Tributário e Autolancamento”, p. 69:

“...em rigor, **tanto o erro de fato, como o erro de direito motivam suficientemente a alteração do lançamento efetuado.** Isto pela simples razão de que, em qualquer dessas hipóteses, o que, em última análise acontece, é violação da legalidade, a inadequação do ato praticado àquilo que abstratamente previu a norma que lhe serviu de fundamento.”

(Destacou-se)

Também o aclamado Eurico Marcos Diniz de Santi, em sua obra “Lançamento Tributário”, p. 267, afirma que:

“Assim, há potencial ilegalidade do “ato- norma” ante os casos de “erro de fato” ou “erro de direito”. Como a Administração pauta-se pelo princípio da “estrita legalidade”, cinge-se no dever de invalidar ou se possível convalidar o ato-norma administrativo que se apresentar nessa situação”

Convalidando os ensinamentos anteriores, o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho leciona, em sua obra “Curso de Direito Tributário Brasileiro”, p. 663,

que o lançamento **ainda não definitivamente constituído**, situação em tela, sempre pode ser revisado:

“O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação de novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração.

Tudo em nome da certeza da segurança jurídicas e para que a Administração se esmere nos seus misteres.

**Há que distinguir lançamento em discussão e lançamento já definitivamente constituído, inadmissível, nessa última hipótese, a revisão ex officio.**

**Sendo a obrigação tributária ex-lege, se o lançamento é privativo da autoridade administrativa e se o autocontrole dos atos administrativos existe, a revisibilidade é ampla. Agora, o que não admite é a revisão de lançamento definitivo, por erro de qualquer espécie imputável a Administração.** Nesse caso, mesmo que ainda não ocorrida a preclusão dos lançamentos suplementares retificadores, a Fazenda encontra-se peada. O lançamento irrevisível equivale à decisão judicial transitada em julgado (coisa julgada material e formal).”

(Destacou-se)

Por fim, importante ressaltar que, ao contrário do que afirma a Defesa, a decisão de um tema pela sistemática dos recursos repetitivos do art. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15) **não vincula a administração pública**. Tais decisões obrigam apenas os membros do próprio Poder Judiciário, como se depreende da lista dos efeitos decorrentes da publicação do acórdão paradigma, descritos no art. 1.040 do CPC/15, todos eles relacionados a processos judiciais:

CPC/15

**Art. 1.040.** Publicado o acórdão paradigma:

I - o presidente ou o vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior;

II - o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior;

III - os processos suspensos em primeiro e segundo grau de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior;

IV - se os recursos versarem sobre questão relativa a prestação de serviço público objeto de concessão, permissão ou autorização, o resultado do julgamento será comunicado ao órgão, ao ente ou à agência reguladora competente para fiscalização da efetiva aplicação, por parte dos entes sujeitos a regulação, da tese adotada.

Assim, como regra, ainda que hipoteticamente exista jurisprudência contrária à pretensão do estado numa determinada matéria, não há obrigatoriedade de condicionar a atividade de lançamento à observância de tal jurisprudência. Com efeito, por força da vinculação funcional que emana do art. 142, parágrafo único, do CTN, nessas situações, cabe à Fiscalização constituir o crédito tributário, exatamente como procedeu.

Ressalte-se que, no âmbito do contencioso tributário administrativo mineiro, por ausência de hipóteses específicas adicionais na legislação, há somente uma espécie de jurisprudência judicial capaz de obrigar a não realização da atividade administrativa de lançamento: a edição, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), de **súmula vinculante** relativa a matéria constitucional reiteradamente decidida, nos termos do art. 103-A da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional nº 45/04:

**Art. 103-A.** O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar **súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante** em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à **administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal**, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004\) \(Vide Lei nº 11.417, de 2006\).](#)

(Destacou-se)

Entretanto, não há súmula vinculante relativa à matéria em análise.

Assim, sem razão a Impugnante em sua afirmação, não havendo que se falar em vinculação da administração pública mineira a decisões tomadas pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos, como se afirmou.

Por conseguinte, resta correta a modificação promovida pela Fiscalização para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, incluindo como substituta a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVIII, do mesmo diploma legal.

**Da Falta de Emissão de NF de Entrada e de Recolhimento do ICMS Correspondente**

A Defesa afirma que inexistem as infrações de falta de emissão de nota fiscal de entrada e de falta de recolhimento do correspondente ICMS, tendo em vista que no MCP ocorre apenas a mera cessão das sobras da energia elétrica adquirida pelos Agentes, sem nova circulação física de entrada e saída da mercadoria, inexistindo obrigação de se acobertar tais operações com notas fiscais e de recolher ICMS sobre elas.

Acrescenta que toda a energia transacionada no Ambiente de Contratação Livre (ACP) decorre de contratos bilaterais, sendo a liquidação da CCEE apenas um acerto financeiro das cessões de potência realizadas entre os Agentes Fornecedores e Consumidores.

Conclui que a Primeira Turma do STJ, ao julgar idêntica situação no Resp. nº 1.615.790/MG, entendeu que não há incidência de ICMS sobre as operações financeiras de liquidação das sobras e déficits de energia realizadas no âmbito do MCP da CCEE, entendimento esse que deve ser aplicado no presente caso. Transcreve trechos do acórdão.

No entanto, razão não lhe assiste.

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

X - **não incidirá:**

(...)

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

(...)

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

(Destacou-se)

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

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

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

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

(Destacou-se)

No entanto, o trecho em destaque, inserido pela Resolução Normativa ANEEL nº 348/09, apenas explicita a realidade que sempre existiu: a responsabilidade contratual do Agente Vendedor pela entrega da energia se mantém, independente da entrega física ao ponto de consumo. Na prática, toda a energia contratualmente comercializada pelo Agente Fornecedor deve ser gerada e inserida no sistema, independentemente do efetivo consumo pelo adquirente (sobre o qual o vendedor não possui nenhum controle).

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

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

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

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

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

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

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

De forma simplificada, isso é possível porque o Operador Nacional do Sistema (ONS) faz o controle em tempo real da demanda do sistema elétrico, acionando usinas geradoras para aumentar a produção (como seria a necessidade no presente exemplo) ou para reduzi-la, de forma que a produção e o consumo sejam sempre compatibilizados, respeitadas algumas restrições do SIN (especialmente, no que tange à capacidade de transmissão em longa distância).

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

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

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

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

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

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

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

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

A CCEE é o elo, um agente intermediário que recebe o pagamento pela energia elétrica adicional utilizada pelo Agente Consumidor sem contrato bilateral prévio, repassando esse pagamento ao Agente Fornecedor que a produziu essa energia, tudo isso, via liquidação no MCP.

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da nota de liquidação financeira ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, deverá requerer a emissão de nota fiscal avulsa, **relativamente às diferenças apuradas:**

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

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

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

(Grifou-se e destacou-se)

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

Por todo o exposto, com a devida vênia aos entendimentos da Defesa e da eminente Primeira Turma do STJ no RESP nº 1.615.790/MG, a conclusão da Defesa no sentido de que as operações de liquidação realizadas no âmbito do MCP da CCEE não são hipóteses de incidência do ICMS afronta conceitos básicos do sistema energético brasileiro e do ordenamento jurídico pátrio.

Ademais, também é equivocada a fala da Defesa no sentido de que toda a energia transacionada no Ambiente de Contratação Livre (ACP) decorre de contratos bilaterais, sendo a liquidação da CCEE apenas um acerto financeiro das cessões de potência realizadas entre os Agentes Fornecedores e Consumidores.

Quando um Agente Consumidor se utiliza de quantidade de energia elétrica superior à adquirida em seus contratos bilaterais registrados na CCEE, como se deu no exemplo anterior, onde houve contratação de 1.000 MWh e consumo de 1.200 MWh, esse excedente de consumo **não foi transacionado por meio de contratos bilaterais**, o que demonstra de plano o erro na afirmação da Defesa.

Esses 200 MWh de consumo excedentes serão adquiridos via liquidação na CCEE e não em contratos bilaterais. O Agente Consumidor nem mesmo sabe quem foi o vendedor dessa mercadoria, o que será determinado pela CCEE no momento da

liquidação, segundo suas regras de alocação, para fins de transferir o valor pago pelo Agente Consumidor.

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

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

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

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

(GRIFOU-SE)

Como exposto, mediante despachos (ordens) em tempo real do ONS, Agentes Fornecedores inserem volumes adicionais de energia elétrica no SIN para atender a picos de demanda durante o período mensal de consumo.

Os despachos de produção do ONS independem de o Agente Fornecedor ter vendido previamente essa quantidade de energia elétrica em contratos bilaterais. No caso de a produção solicitada pelo ONS superar a quantidade previamente comercializada em CCEALs por esse Agente Fornecedor (situação comum no SIN), esse excedente de produção, por óbvio, ainda não foi remunerado e, muito menos, tributado.

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

Como já exposto, as cessões de volumes de energia contratada e não consumida, de um para outro Agente Consumidor, ocorrem nos 45 dias posteriores ao fechamento do período de consumo e **antes da liquidação das sobras e déficits na CCEE**. Assim, quando se fala em “liquidação na CCEE”, trata-se de energia produzida/consumida que não foi objeto de CCEALs prévio e nem de cessão entre Agentes Consumidores nos 45 dias posteriores ao fechamento do período de consumo. Em suma, trata-se de **energia elétrica que não foi tributada**.

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

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

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

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

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

A prosperar o exótico entendimento da não incidência de ICMS sobre a liquidação na CCEE, resta fácil perceber que para burlar a tributação sobre energia elétrica, bastaria aos Agentes Consumidores subdimensionar suas demandas, firmando contratos bilaterais com quantidades muito inferiores às suas necessidades reais, deixando que praticamente todo o seu consumo mensal fosse liquidado junto ao MCP da CCEE (sem ICMS, segundo a tese defendida pela Defesa e esposada no citado RESP).

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, é flagrantemente ilegal e inconstitucional um cenário onde Agentes Consumidores que adquiram energia elétrica via CCEALs paguem ICMS sobre a mercadoria, enquanto outros Agentes Consumidores, que adquiram exatamente a mesma mercadoria via liquidação na CCEE (sem firmar contratos bilaterais), não paguem o ICMS. É despreciando qualquer conhecimento jurídico especial para se constatar a existência, nessa situação, de ofensa à garantia constitucional de isonomia tributária do art. 150, inciso II, da CF/88:

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

(...)

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

(Destacou-se e Grifou-se)

Por fim, analisando a situação de forma estritamente objetiva, no presente momento, como já se demonstrou, a legislação em vigor não deixa dúvidas quanto à tributação das operações de liquidação (comercialização) de energia elétrica no âmbito do MCP da CCEE, razão pela qual devem ser afastados os argumentos da Impugnante.

A Defesa aduz que, no caso em tela, a energia referente às posições devedoras no MCP foi integralmente tributada quando da compra e venda em contratos bilaterais, de forma que a nova exigência de ICMS em razão de sua entrada no estabelecimento representa uma cobrança em duplicidade do imposto (*bis in idem*).

De fato, os Agentes Fornecedores de energia elétrica são responsáveis, em relação a cada contrato bilateral, por emitir a nota fiscal e recolher o ICMS para o estado de destino da mercadoria, no caso de incidência do imposto, conforme determina o Convênio ICMS nº 15/07.

Entretanto, como seu viu anteriormente, a liquidação que resulte em posição devedora (emissão de nota fiscal de entrada e recolhimento de ICMS) envolve consumo de energia **superior aos montantes contratados e encargos que não foram pagos diretamente ao Agente Fornecedor**, mas que representam remuneração pela energia elétrica.

Portanto, ao contrário do que afirma a Defesa, tais valores **não** estão incluídos na nota fiscal emitida pelo fornecedor, apesar de também serem remuneração pela energia elétrica produzida.

Ademais, o Convênio ICMS nº 15/07 estabelece que, em relação às liquidações no MCP da CCEE, deverá ser emitida nota fiscal de saída em caso de posição credora no MCP e nota fiscal de entrada em caso de posição devedora na CCEE. Além disso, também determina que o consumidor livre ou autoprodutor é responsável pelo pagamento do imposto quando em posição devedora.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Convênio ICMS nº 15/07

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

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

- a) **emitir mensalmente nota fiscal**, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa;
- b) em caso de incidência do imposto, a **base de cálculo da operação é o preço total contratado**, ao qual está integrado o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;
- c) em se tratando de fornecimento a consumidor livre ou a autoprodutor, o ICMS será devido à unidade federada onde ocorrer o consumo, como nas demais hipóteses;

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

- a) **pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora no Mercado de Curto Prazo**, ou de fornecedora relativo ao MCSD;
- b) **pela entrada de energia elétrica, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo**, ou de empresa distribuidora suprida pelo MCSD.

(...)

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

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

- a) fazer constar, como **base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela CCEE**, considerada a regra do

inciso I da cláusula segunda, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

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

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

d) destacar o ICMS;

(Destacou-se e Grifou-se)

As regras estabelecidas no Convênio ICMS nº 15/07 foram internalizadas na legislação estadual por meio do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02, que possui redação semelhante:

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

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

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

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

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

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

(...)

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

**“§ 2º Relativamente às diferenças apuradas, o agente emitirá a nota fiscal até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da nota de liquidação financeira, na entrada ou na saída, conforme o caso, que deverá conter:”**

Efeitos de 17/09/2014 a 31/08/2018 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do [Dec. nº 46.600, de 16/09/2014](#):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Efeitos de 03/08/2007 a 16/09/2014 - Redação dada pelo art. 1º, IV, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do [Dec. nº 44.587, de 02/08/2007](#):

"I - o destaque do ICMS, quando for emitida por consumidor livre ou por autoprodutor enquadrado na hipótese prevista no inciso II do art. 53-E, vedado o destaque do imposto nos demais casos;"

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

"II - as seguintes indicações:

a) no quadro "Destinatário/Remetente", as inscrições no CNPJ e no Cadastro de Contribuintes do ICMS do emitente e a expressão "Relativa à liquidação no Mercado de Curto Prazo", ou "Relativa à apuração e liquidação do MCSD", conforme o caso;

b) no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", os dados da liquidação na CCEE ou da apuração e liquidação do MCSD."

(...)

Efeitos de 26/01/2007 a 31/08/2018 - Acrescido pelo art. 2º, III, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do [Dec. nº 44.441, de 25/01/2007](#):

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

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

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

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

(Destacou-se)

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

Assim, sem razão o argumento, sendo certo que a exigência do imposto nas operações de liquidação da Impugnante no âmbito da CCEE não representa duplicidade de cobrança, como afirma a Defesa.

Conforme já detalhado anteriormente, as liquidações no MCP da CCEE que resultem em posição devedora representam entrada adicional de energia elétrica, seja porque as quantidades adquiridas pelo Agente Consumidor por meio de CCEALs no ACL não foram suficientes para suprir sua demanda, seja porque esses contratos bilaterais, por disposição legal, não contemplam os encargos setoriais.

Também restou demonstrado que esses encargos representam parcela de remuneração da energia elétrica, com a especificidade de que somente terão seu valor conhecido após o consumo. Essa característica justifica sua cobrança por meio da liquidação da CCEE, com incidência de ICMS, tendo em vista que esses valores ainda não foram tributados até o momento da emissão da nota fiscal de entrada pelo Agente Consumidor que se encontra em posição devedora, conforme exigência do art. 53-F, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02, já transcrito.

Por todo o exposto, indubitável concluir que:

- a base de cálculo sobre a qual incide o ICMS pago pelo fornecedor é apenas a parcela do preço a ele devida, única que é consignada no documento fiscal por ele emitido;
- os valores a pagar quando o Agente Consumidor se encontrar em posição devedora na liquidação do MCP da CCEE representam **remuneração** pela energia elétrica excedente à contratada bilateralmente e pelos encargos setoriais devidos sobre toda a energia consumida (parte do seu preço), os quais inegavelmente integram o aspecto quantitativo do fato gerador de ICMS sobre as operações com energia elétrica;
- não há que se falar em bitributação sobre a mesma energia elétrica, na medida em que os valores relativos à posição devedora eventualmente verificada na liquidação do MCP da CCEE não compõem a nota fiscal emitida pelo fornecedor da energia elétrica adquirida bilateralmente, não tendo sido tributados anteriormente, como se afirma.

#### **Do estorno de créditos nas saídas posteriores isentas ou não tributadas**

A Defesa afirma que no caso das sobras/saídas de energia liquidadas pela Autuada no âmbito do MCP da CCEE (posição credora), não há que se falar em estorno de crédito, pois essa energia cedida já foi tributada pelo ICMS, não havendo que se falar em saída subsequente isenta ou não tributada. Transcreve excertos de jurisprudências do STF e do TJMG.

Entretanto, não lhe assiste razão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como visto, a partir da publicação da Lei Federal nº 10.848/04, o processo de comercialização de energia elétrica foi substancialmente alterado, saindo do regime de monopólio estatal para o regime de livre comercialização.

Nesse sentido, criou-se a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, que, conforme já explanado, registra e administra os contratos firmados entre os Agentes Geradores, Comercializadores, Distribuidores, assim como dos Agentes Consumidores Livres (no caso, a Autuada).

Diante da nova modalidade de comercialização de energia elétrica, os estados estabeleceram tratamento específico para a energia elétrica comercializada pela CCEE, de forma a garantir isonomia tributária constitucional entre consumidores livres e cativos, exercendo a prerrogativa da competência legislativa plena, prevista no art. 6º do CTN.

Assim, após a efetivação dos ajustes necessários no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ (Convênio ICMS nº 15 de 30/03/07), o Estado de Minas Gerais inseriu no Anexo IX do RICMS/02 as disposições relativas à tributação da energia elétrica e ao cumprimento das obrigações acessórias.

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(Destacou-se)

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

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(Destacou-se)

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

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

(Destacou-se)

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

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

§ 1º. O imposto incide sobre:

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

**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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com vistas a normatizar os procedimentos relativos às obrigações principal e acessórias, a serem observados pelos Agentes da CCEE nas liquidações no MCP, e considerando as normas tributárias estabelecidas na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 87/96, na Lei Estadual nº 6.763/75 e no próprio RICMS/02, foi editada a Instrução Normativa SUTRI nº 03, de 04/05/09, que dispõe:

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 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 nº 44.747, de 3 de março de 2008, e

considerando que a Constituição da República de 1988, na alínea "b" do inciso X do § 2º do art. 155, determina a não-incidência do ICMS nas operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

considerando que o inciso I do art. 21 da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, dispõe que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

considerando que o item 4 do § 1º do art. 5º da Lei 6763, de 26 de dezembro de 1975, estabelece que incide ICMS na entrada de energia elétrica, em território mineiro, quando não destinada a comercialização;

considerando que o inciso I do § 2º do art. 53-F da Parte 1 do Anexo IX do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 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;

considerando que o § 4º do art. 53-F da Parte 1 do Anexo IX do RICMS, estabelece que o consumidor livre ou autoprodutor, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo, deverá emitir

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nota fiscal com destaque do ICMS pela entrada de energia elétrica;

considerando que o § 4º do art. 53-F da Parte 1 do Anexo IX do RICMS também estabelece que havendo mais de um ponto de consumo, deverá ser observado o rateio proporcional do resultado da liquidação, excluindo-se as parcelas sobre as quais não incide o imposto, segundo as medições verificadas em cada estabelecimento para definição da base de cálculo, à qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

considerando que em função da sistemática utilizada pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) podem ocorrer situações em que serão consolidadas posições de estabelecimentos com perfis de consumo e geração em um mesmo período de apuração, sob um único número de registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

considerando que todas as parcelas cobradas na liquidação financeira, remuneratórias da energia elétrica, dentro do sistema de contabilização da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, por integrarem o custo da operação do próprio mecanismo de alocação da energia elétrica, em um sistema de rateio, consequência da impossibilidade de identificar as contrapartes nas transações do mercado de curto prazo, compõem a base de cálculo do ICMS;

considerando a necessidade de uniformizar a interpretação a ser observada pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE);

considerando, por fim, a necessidade de orientar os contribuintes, os servidores e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação da legislação tributária, dirimindo as dúvidas sobre o cumprimento de obrigações tributárias nas operações com energia elétrica no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, RESOLVE:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

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

Art. 4º Para os fins do disposto no art. 2º desta Instrução Normativa, não integram a base de cálculo do imposto as parcelas que não representam remuneração pela energia elétrica, tais como 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. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Belo Horizonte, aos 04 de maio de 2009; 221º da Inconfidência Mineira e 188º da Independência do Brasil.

GLADSTONE ALMEIDA BARTOLOZZI

Diretor da Superintendência de Tributação

(Destacou-se)

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

De acordo com a Consulta de Contribuintes nº 158/07, formulada pela Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais – FIEMG, entidade representativa da classe econômica à qual pertence a Autuada, “... o Convênio ICMS 15/2007, ao disciplinar as operações referentes às liquidações no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, procurou se abstrair do tratamento tributário ordinariamente aplicado à hipótese, adotando um regime

peculiar. O tratamento dispensado por este Convênio equiparou as saídas e aquisições de energia elétrica relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE às operações interestaduais em relação a determinados efeitos tributários.”.

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

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

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

Por todo o exposto, tendo a Autuada registrado posição credora nos meses de janeiro a setembro e novembro a dezembro de 2017, correto o estorno de crédito procedido pela Fiscalização.

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

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

(...)

XIII - por **utilizar indevidamente crédito fiscal** relativo a:

(...)

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

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

(Destacou-se)

**Da emissão de notas fiscais de saída com valores divergentes da liquidação na CCEE**

A Defesa afirma que as notas fiscais de saída de energia emitidas para acobertar as posições credoras no MCP estão corretas, tendo sido emitidas com fiel observância ao disposto no art. 53-F, §§ 1º e 4º, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02, que disciplina a base de cálculo a ser consignada nesses documentos fiscais.

Acrescenta que o valor a ser inserido é a diferença entre o Quadro 4 (valor total a ser liquidado) e o Quadro 3 (parcelas de ajuste de inadimplência) do relatório de liquidação da CCEE, como pode ser visto no “doc. 10”, por ela anexado aos autos.

Como bem destaca a Fiscalização, nos meses de abril e dezembro de 2017, a Autuada emitiu notas fiscais para acobertar as posições credoras nas liquidações do MCP da CCEE com valores diferentes daqueles exigidos pela legislação.

Os arts. 53-E e 53-F do Anexo IX do RICMS/02, já transcritos, determinam expressamente que o total de energia contratada bilateralmente pelo Agente da CCEE e o resultado final da liquidação no MCP da CCEE (valor da posição devedora ou credora apurada), devem ser distribuídos entre os perfis (estabelecimentos) do Agente, na proporção da participação de cada perfil no total de energia consumida na competência.

Todos os dados necessários para se apurar o correto valor da nota fiscal de saída (posição credora) a ser emitida pela Autuada já estão claramente consignados no Relatório “CFZ003 – Contabilização”, disponibilizado pela CCEE tanto para os Agentes quanto para a Secretaria de Fazenda e que foi inserido nos autos com parte da planilha “Relatórios CONFAZ CCEE”. São eles:

- **o valor final da contabilização da CCEE**, excluídas as parcelas relativas aos ajustes de inadimplência e já tributadas em liquidações anteriores (coluna “AF” – “Resultado Final – RESULTADO a,m – R\$” da aba “CFZ003 - Contabilização”);

- **o percentual de participação do estabelecimento na carga total do Agente** (coluna “R” – “Participação (%)” da aba “CFZ004 – Consumo”).

Para se encontrar o valor correto da nota fiscal a ser emitida pelo Estabelecimento Autuado, basta multiplicar os dois valores.

No caso em tela, não há dúvidas, pois o Agente possui apenas um ponto de consumo, com 100% (cem por cento) de participação na liquidação. Assim, basta verificar o “valor final da contabilização da CCEE” e compará-lo com a nota fiscal emitida pela Autuada, como procedeu o Fisco na coluna “W” (células “W11” e “W20”) da aba “I-Analise da Contabilização” da planilha “PS\_Aperam\_2017”.

Saliente-se que a multa isolada exigida teve por base de cálculo apenas a **diferença** entre o valor dos documentos fiscais emitidos pela Autuada e o valor correto da operação, previsto na legislação de regência do imposto (colunas “G” e “L” da aba “XV-CT” da planilha “PS\_Aperam\_2017”).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, sem razão a Defesa, restando corretos os valores apurados pela Fiscalização para as notas fiscais a serem emitidas para acobertar a liquidação da CCEE nos meses de abril e dezembro de 2017, assim como a base de cálculo da Multa Isolada decorrente de tal infração.

Entretanto, há um reparo a se fazer quanto à Multa Isolada exigida para essa infração, qual seja, a do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

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

(Destacou-se)

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

(Destacou-se)

Entretanto, sendo o CCMG um órgão revisor do lançamento, sem competência para inclusão ou substituição de exigências no crédito tributário, resta possível apenas excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

Por fim, a Defesa alega que o aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ICMS só é definido após a compensação entre os débitos e créditos escriturais detidos pelo Contribuinte, de forma que eventuais exigências de ICMS por débito ou por estorno de crédito devem ser precedidas de recomposição da conta gráfica do imposto. Transcreve excertos de jurisprudência.

Entretanto, razão não lhe assiste.

O procedimento de recomposição da conta gráfica deixou de ser previsto na legislação mineira quando da publicação do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, que alterou os arts. 194 e 195 do RICMS/02, excluindo o procedimento fiscal de Verificação Fiscal Analítica – VFA, com efeitos a partir de 01/02/15, e passando a prever que eventuais créditos escriturais acumulados em conta gráfica poderiam ser utilizados por ocasião do pagamento do crédito tributário (art. 195, § 1º). Observe-se:

RICMS/02

**Art. 194.** Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

V - conclusão fiscal;

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:

“V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;”

(...)

**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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

(Grifou-se e Destacou-se)

No caso em tela, considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, sendo vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, nos termos do disposto no art. 89, inciso III e 89-A, do 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, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

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

(...)

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também, no que couber, à prestação onerosa de serviço de comunicação e à prestação de serviço de transporte.

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

Assim, tendo em vista que à luz do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, cabe a esse órgão julgador a estrita observância da legislação vigente, não há que se falar em recomposição da conta gráfica, restando correta a exigência do ICMS diretamente na autuação, exatamente como procedeu a Fiscalização.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, considerando a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 269/272 e, ainda, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leandro Augusto Cerqueira Vieira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do

julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho (Revisora) e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 24 de maio de 2022.**

**Heldo Luiz Costa  
Relator**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**

L/D

CCMIG