

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.347/23/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002374083-91
Impugnação: 40.010154486-65
Impugnante: Ical Indústria de Calcinação Ltda Em Recuperação Judicial
IE: 763009904.00-18
Proc. S. Passivo: FREDERICO MENEZES BREYNER/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

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

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatado que a Contribuinte apropriou indevidamente crédito de ICMS destacado em notas fiscais de entrada, na medida em que a quantidade de energia elétrica constante desses documentos fiscais de aquisição é superior à soma do que foi consumido no estabelecimento mais o que foi vendido a terceiros (bilateralmente ou via CCEE), situação que torna o crédito desse excedente indevido. Infração apurada por meio de levantamento quantitativo de mercadoria, previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de documentos fiscais, da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e dos relatórios “Informações para Secretaria de Estado da Fazenda”, disponibilizados pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), das seguintes irregularidades, no período de junho de 2017 a janeiro de 2022 (competências autuadas no Anexo 1 – DCT Consolidado – págs. 20):

1) aproveitamento indevido de crédito de ICMS pela entrada de energia elétrica adquirida em contratos bilaterais, mas não utilizada no estabelecimento e

posteriormente comercializada no MCP da CCEE, ao abrigo da não incidência. Os créditos deveriam ter sido estornados, em observância ao disposto no art. 71, inciso I, do RICMS/02.

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

2) aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo à entrada de energia elétrica, na medida em que a quantidade de energia elétrica constante dos documentos fiscais de aquisição é superior à soma do que foi consumido no estabelecimento mais o que foi vendido a terceiros (bilateralmente ou via CCEE), situação que torna o crédito desse excedente indevido.

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

O Auto de Infração contém 39 Anexos, os quais estão relacionados às págs. 18/19 dos autos eletrônicos.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 78/92, acompanhada dos documentos de págs. 93/145.

Afirma, em muita apertada síntese, o que segue.

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

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

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

Os créditos apropriados pela entrada de energia elétrica são exatamente aqueles destacados nos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores da energia elétrica. Assim, não havendo acusação fiscal de excesso de imposto destacado nos documentos fiscais emitidos pelos geradores e distribuidores, o crédito desses documentos é integralmente devido. Acrescenta que se houvesse excesso de entrada de

energia no estabelecimento, ela precisaria ser necessariamente consumida, cedida em contratos bilaterais ou liquidada na CCEE, visto que a mercadoria não pode ser estocada.

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

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

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

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 146/169, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 172/199, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de documentos fiscais, da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e dos relatórios “Informações para Secretaria de Estado da Fazenda”, disponibilizados pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), das seguintes irregularidades, no período de junho de 2017 a janeiro de 2022 (competências autuadas no Anexo 1 – DCT Consolidado – págs. 20):

1) aproveitamento indevido de crédito de ICMS pela entrada de energia elétrica adquirida em contratos bilaterais, mas não utilizada no estabelecimento e posteriormente comercializada no MCP da CCEE, ao abrigo da não incidência. Os

créditos deveriam ter sido estornados, em observância ao disposto no art. 71, inciso I, do RICMS/02.

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

2) aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo à entrada de energia elétrica, na medida em que a quantidade de energia elétrica constante dos documentos fiscais de aquisição é superior à soma do que foi consumido no estabelecimento mais o que foi vendido a terceiros (bilateralmente ou via CCEE), situação que torna o crédito desse excedente indevido.

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

Introdução – Histórico do Mercado de Energia Elétrica no Brasil

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Geração

Os Agentes de Geração podem ser classificados em:

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

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

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

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

Transmissão

Tais Agentes são responsáveis por gerir as redes de transmissão, as quais consistem em vias de uso aberto, podendo ser utilizadas por qualquer outro Agente, que

pagará tarifas pelo uso do sistema de transmissão (TUST) ou de distribuição (TUSD), conforme o caso.

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

Distribuição

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

Comercializadores

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

Importadores de Energia

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

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

Consumidores Cativos

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

Consumidores Livres

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

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

A contratação no Ambiente de Contratação Regulado é formalizada por contratos bilaterais regulados, denominados Contratos de Comercialização de Energia

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Inicialmente, importante destacar que o presente trabalho possui duas acusações fiscais, ambas relacionadas a aproveitamento indevido de créditos do imposto, mas que possuem origens absolutamente distintas.

Uma delas decorre da falta de estorno de créditos do imposto vinculados à entrada de energia elétrica adquirida em contratos bilaterais, que efetivamente entrou no estabelecimento, mas não foi consumida, tendo sido posteriormente comercializada na CCEE (via liquidação) ao abrigo da não incidência

A outra, decorre da constatação de que as notas fiscais de entrada de energia elétrica registradas na escrituração do Estabelecimento da Autuada possuem quantidades de energia superiores à soma do consumo e das saídas bilaterais e/ou via liquidação na CCEE do Estabelecimento, ou seja, energia elétrica não adquirida e que não entrou no estabelecimento.

Nesse segundo caso, como a energia não possui estoque, e considerando que qualquer quantidade de energia não consumida no estabelecimento e nem vendida bilateralmente após o período de consumo será necessariamente liquidada na CCEE, conclui-se que, o confronto das Entradas com a soma de Consumo + Saída sempre deverá resultar em zero, o que não ocorreu no presente caso.

Assim, esses excessos de entradas constantes dos documentos fiscais representam energia elétrica não adquirida, que nunca entrou no estabelecimento. Como consequência, os créditos de ICMS relacionados são indevidos por serem **sem origem**, decorrentes de **entrada fictícia de mercadoria**.

Passa-se à análise individual de cada uma dessas duas infrações.

Do Estorno de Crédito Relativo à Energia Liquidada na CCEE

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

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

Acrescenta que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu, no Recurso Especial (REsp) nº 1.615.790/MG, que consumidores livres como a Autuada não possuem qualificação legal (regulatória) suficiente para torná-los aptos a realizar uma

operação de compra e venda de energia elétrica no mercado livre. Conclui que, por esse motivo, não há que se falar em entrada ou saída de energia do seu estabelecimento.

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

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

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

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

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

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

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

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

Por essa razão, deve ser afastado de plano o equivocado argumento de que o fato gerador do ICMS em relação à energia elétrica seria o consumo e não a circulação da mercadoria.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações interestaduais realizadas com tal mercadoria, tudo nos termos do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” e § 3º, da CF/88:

CF/88

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

(...)

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

(...)

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

(...)

X - **não incidirá:**

(...)

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

(...)

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

(Destacou-se)

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(Destacou-se)

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

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

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

Ao contrário do que afirma a Defesa, as operações de liquidação no MCP da CCEE representam circulação de mercadoria e 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 inexistência de circulação de mercadoria e da não incidência do ICMS nos valores relativos à liquidação no MCP da CCEE não encontra amparo na legislação vigente no país e, na verdade, não resiste a um teste simples de consistência fática e jurídica.

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

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

A despeito de sua contratação ter sido inferior ao seu real consumo no mês analisado, a demanda do Agente Consumidor não deixou de ser atendida quando ultrapassou a quantidade contratada, pois o Sistema Interligado Nacional (SIN)

proporciona o incremento de fornecimento de energia elétrica à medida que a demanda cresce no sistema, **independentemente do total de energia previamente contratado pelos Agentes Consumidores.**

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, ao invés de o Agente Consumidor firmar um CCEAL e pagar diretamente a um Agente Fornecedor pela energia elétrica, ele pagará à CCEE por meio

da liquidação. A CCEE cuidará de identificar o Agente Fornecedor que supriu tal consumo, repassando-lhe o pagamento pela mercadoria por meio de sua própria liquidação, momento em que a mercadoria será tributada pela primeira vez.

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

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

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

RICMS/02 - Anexo IX

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

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

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

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

(Destacou-se)

A liquidação de energia elétrica no MCP da CCEE cumpre exatamente a função de permitir que Agentes Consumidores adquiram sua energia no ACL (por meio de contratos bilaterais) a preços competitivos e que, posteriormente, eventuais diferenças entre o contratado e o efetivamente consumido possam ser liquidadas no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

âmbito da CCEE, cobrando-se dos consumidores e remunerando-se os produtores, inclusive no que tange à parcela do preço da energia elétrica que não é paga diretamente ao Agente Fornecedor, em razão da estrutura legal adotada a partir de 1996, os chamados “encargos setoriais”.

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

Adentrando na análise do estorno de crédito em si, importante transcrever a legislação que determina a sua realização.

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

CF/88

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(Destacou-se)

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

CF/88

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

(...)

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

(...)

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

(Destacou-se)

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

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

(Destacou-se)

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

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º. O imposto incide sobre:

(...)

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

(Destacou-se)

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

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

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

(Destacou-se)

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

RICMS/02

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

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parcialmente indevido por força de modificação das circunstâncias ou das condições anteriores, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento.

(Destacou-se)

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

Resolução nº 4.956/16

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

(...)

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

(Destacou-se)

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Resolução nº 4.956/16

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

(...)

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

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

onde:

I - BE é o Balanço Energético;

II - TGG é a geração total;

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

IV - TGGC é o consumo da geração;

V - TRC é o consumo total;

VI - CVT são os contratos de venda total;

VII - CCT são os contratos de compra total.

(...)

(Destacou-se)

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

Do Estorno de Créditos sem Origem – Excesso de Notas Fiscais de Entrada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto a essa acusação fiscal, a Defesa alega que os créditos apropriados pela entrada de energia elétrica são exatamente aqueles destacados nos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores da energia elétrica. Assim, não havendo acusação fiscal de excesso de imposto destacado nos documentos fiscais emitidos pelos geradores e distribuidores, o crédito desses documentos é integralmente devido.

Acrescenta que se houvesse excesso de entrada de energia no estabelecimento, ela precisaria ser necessariamente consumida, cedida em contratos bilaterais ou liquidada na CCEE, visto que a mercadoria não pode ser estocada.

No que tange ao estorno de créditos sem origem (**Irregularidade 2** do AI), o trabalho realizado pelo Fisco consiste em um levantamento quantitativo (das quantidades “**físicas**”, em MWh) das entradas, consumo e saídas de energia elétrica do Estabelecimento Autuado, no intuito de verificar se as operações foram acobertadas por documentos fiscais, como exige a legislação tributária (em relação a qualquer mercadoria, diga-se).

Os dados relativos às quantidades de sobras ou déficits (MWh), informados pela CCEE em seus relatórios, são utilizados no levantamento quantitativo apenas para verificação da **quantidade** de energia elétrica efetivamente consumida pelo Estabelecimento Autuado, para fins de confrontação com a documentação fiscal emitida.

O levantamento quantitativo realizado pelo Fisco consta do Anexo 8 dos autos e, ao contrário do que afirma a Defesa, não se presta “*para fins regulatórios no âmbito da CCEE, tão somente para ajustes financeiros das operações pactuadas, razão pela qual a apuração de saldo positivo não pode ensejar na obrigação de estorno do crédito apropriado.*”

O levantamento quantitativo, cujo saldo positivo se constitui em motivo determinante para realização do estorno de crédito, é um procedimento, tecnicamente idôneo, previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02:

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:

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

(...)

Como dito, o levantamento quantitativo de energia elétrica tem por objetivo precípuo verificar se as operações com energia elétrica realizados pelo Contribuinte estão corretamente acobertadas por documentação fiscal, nos termos da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 15/07 e do art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 55, 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 será 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, especial 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 55, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, deverá requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente às diferenças apuradas:

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

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

§ 1º Em caso de contrato globalizado por submercado, o agente de que trata o inciso I deverá emitir as notas fiscais referidas na alínea "a" do mesmo inciso, de acordo com a respectiva distribuição de cargas, ainda que não identificada no contrato, prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento, devendo ser considerada qualquer redistribuição promovida pelo adquirente, entre estabelecimentos de sua titularidade.

§ 2º O adquirente da energia elétrica objeto dos contratos bilaterais de que trata o inciso I deve informar ao respectivo agente fornecedor a sua real distribuição de cargas por estabelecimento, bem como suas alterações.

§ 3º Nos casos em que o agente da CCEE atuar como representante de consumidor ou de gerador de energia elétrica, as obrigações fiscais previstas nos incisos I e II desta cláusula, decorrentes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

das operações realizadas no Ambiente de Contratação Livre, deverão ser cumpridas, conforme o caso, pelo consumidor ou pelo gerador representados, na proporção de suas operações.

(...)

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 53-E - O agente da CCEE que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica a adquirente localizado neste Estado, relativamente a cada contrato bilateral, excetuados os termos de cessão gerados pelo Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits - MCS - do Ambiente de Comercialização Regulado, deverá observar o seguinte:

I - emitir mensalmente nota fiscal, modelo 55, para cada estabelecimento destinatário, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa;

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

III - em se tratando de fornecimento a consumidor livre ou especial ou a autoprodutor, o ICMS será devido à unidade federada onde ocorrer o consumo, como nas demais hipóteses.

§ 1º - O agente localizado em outra unidade da Federação que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica em relação a adquirente localizado em território mineiro deverá manter inscrição no Cadastro de Contribuintes deste Estado.

§ 2º - Em caso de contrato globalizado por submercado, o agente deverá emitir as notas fiscais de que trata o inciso I do caput, de acordo com a respectiva distribuição de cargas, ainda que não identificada no contrato, prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento, devendo ser considerada qualquer redistribuição promovida pelo adquirente, entre estabelecimentos de sua titularidade.

§ 3º - O adquirente da energia elétrica objeto dos contratos bilaterais de que trata o caput deve informar ao respectivo agente fornecedor a sua real distribuição de cargas por estabelecimento, bem como suas alterações.

Veja-se, pelos dispositivos transcritos, que a quantidade de energia elétrica a ser indicada nas notas fiscais, tanto de entrada, quanto de saída, deve corresponder exatamente aos montantes indicados nos contratos bilaterais registrados na CCEE,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observada a distribuição da carga por estabelecimento no caso de contrato globalizado, independentemente de ser ou não consumida.

Apesar de possuir dois estabelecimentos na mesma Classe de Perfil de “Consumidor Livre”, a Autuada é representada na CCEE por um único agente, registrado com o CNPJ da matriz, (como é a regra na CCEE, onde cada agente é uma pessoa jurídica, englobando todos os seus estabelecimentos/pontos de consumo).

Assim, no levantamento quantitativo são consideradas as quantidades de energia elétrica, em MWh, de cada estabelecimento individualmente, entradas efetivas e saídas efetivas, em comparação com os documentos fiscais emitidos para aquele estabelecimento, sendo que resultados positivos ensejam o estorno dos créditos correspondentes a esse excedente, por se tratar de mercadoria que não entrou no estabelecimento.

É o que se verifica, exemplificativamente, no mês de dezembro de 2019, extraído do Anexo 8 do Auto de Infração, que está detalhado a seguir:

Entradas

- PROINFA..... 91,514 MWh

(Dispensada a emissão de nota fiscal pela Eletrobrás pela entrega de energia elétrica aos Consumidores Livres – Cláusula sexta do AJUSTE SINIEF 3/2009).

- NF-e de entrada recebidas pela Autuada..... 4.723,097 MWh
- Requisição de Energia Elétrica no MCP pela Autuada..... 2.057,514 MWh

Requisição apurada na proporção do consumo do estabelecimento:

➤ *E.E. Total requisitada pelo Agente = 3.910,880 MWh.*

➤ *% de participação do estabelecimento = 52,61 %.*

➤ *A Emissão das NF-e de Entrada/Saída, nessa hipótese, é regulada pelo art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02.*

- Total das Entradas..... **6.872,125 MWh**

Saídas

- Consumo efetivo do estabelecimento..... 3.372,025 MWh
- NF-e de Saída..... 2.400,000 MWh
- Total de Saídas..... **5.772,025**

MWh

Diferença

- Entradas Maiores que Saídas (6.872,125 - 5.772,025)..... **1.101,100**

MWh

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como a energia elétrica não é estocável, o resultado de um levantamento quantitativo relativo a essa mercadoria deve ser, necessariamente, igual a **zero**.

Tendo em vista que a quantidade de energia elétrica indicada nas notas fiscais de entrada do período é superior à quantidade de energia elétrica efetivamente recebida pelo estabelecimento, **houve um excesso de entradas**, para o qual não há direito ao creditamento.

O saldo positivo no levantamento quantitativo (excesso de entradas) demonstra que esse montante de energia elétrica, apesar de constar dos documentos fiscais emitidos, não foi adquirida e nem deu entrada no estabelecimento da Autuada, de forma que não há que se falar em direito ao crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, no que tange a esse excesso.

Assim, constatada a apropriação de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada, emitidas com informação de montantes de energia elétrica superiores à quantidade efetivamente adquirida pelo estabelecimento, coube ao Fisco estornar os créditos indevidos, em perfeita sintonia com as previsões da legislação.

Portanto, correto o procedimento realizado.

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

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

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

Lei 6.763/75

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

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

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

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

No que tange à infração de aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo à entrada de energia elétrica constante dos documentos fiscais em montante superior à soma do que foi consumido no estabelecimento mais o que foi vendido a terceiros (**Irregularidade 2** do AI), foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, conforme a seguir:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

Em ambas as infrações também foi exigida a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que as irregularidades resultaram em descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento de ICMS):

Lei 6.763/75

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

(...)

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

(...)

Saliente-se que a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente Auto de Infração

Logo, corretas as penalidades imputadas pela Fiscalização.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

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

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

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

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

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

- RECURSO NÃO PROVIDO.

(TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.16.063296-4/003, RELATOR(A): DES.(A) WANDER MAROTTA, 5ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 06/09/0018, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 10/09/2018).

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(DESTACOU-SE)

Por todo o exposto, correto o lançamento tributário realizado.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Luken Pena Martins e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 16 de fevereiro de 2023.

**Antônio César Ribeiro
Relator**

**André Barros de Moura
Presidente**