

Acórdão: 24.639/23/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002535049-60  
Impugnação: 40.010154906-37  
Impugnante: OI S.A. - Em Recuperação Judicial  
IE: 062269679.00-26  
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2017.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA – NÃO INCIDÊNCIA/SAÍDA MERCADO CURTO PRAZO - CCEE.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica posteriormente comercializada no Mercado de Curto Prazo da CCEE, ao amparo da não incidência do ICMS, nos termos estabelecidos nos arts. 71, inciso I e 73 do RICMS/02 c/c Resolução nº 4.956/16. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA - MERCADO DE CURTO PRAZO - CCEE.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica proveniente do Mercado de Curto Prazo, quando em posição devedora na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), contrariando as exigências do art. 53-F, § 2º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 c/c Resolução nº 4.956/16. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL DE ENTRADA - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatou-se falta de emissão de notas fiscais de entrada correspondentes às operações de aquisição de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE. Infração caracterizada nos termos do art. 53-F, inciso II do Anexo IX do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVIII e § 2º da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL DE SAÍDA – ENERGIA ELÉTRICA.** Constatada saída

**desacobertada de energia elétrica por meio de operações realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE, contrariando o disposto no art. 53-F, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 55, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75.**

**Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, no exercício de 2017:

- falta de emissão de notas fiscais de entradas relativas às operações de aquisições de energia elétrica, inerentes às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigência: MI – art. 55, XXVIII da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, I do mesmo dispositivo*);

- falta de recolhimento do ICMS devido relativo às aquisições de energia elétrica nas operações relativas às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigências: ICMS e MR*);

- falta de emissão de notas fiscais de saídas referentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigência: MI – art. 55, II da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, II do mesmo dispositivo legal*);

- falta de estorno do crédito de imposto apropriado na entrada de energia elétrica, na proporção das saídas de energia amparadas pela não incidência, relativas às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XIII, “b” da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, II do mesmo dispositivo legal*).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista nos art. 56, inciso II e das Multas Isoladas capituladas nos art. 55, inciso XXVIII, art. 55, inciso II e art. 55, inciso XIII, alínea “b”, todos da Lei nº 6.763/75 (multas isoladas já adequadas aos limites estabelecidos no § 2º citado do art. 55).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 57/70, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 173/204.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 206/261, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, quanto à prejudicial de mérito, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário e pela procedência do lançamento.

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

## **DECISÃO**

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

### **Das Preliminares**

#### **Da arguição de nulidade do lançamento por ter sido lavrado por autoridade fiscal incompetente**

A Impugnante narra que *“o art. 41, III do Decreto nº 47.348/18 atribui às Delegacias Fiscais – unidades subordinadas às Superintendências Regionais da Fazenda (art. 40, §1º, I do Decreto nº 47.348/2018) – a competência para ‘formalizar o crédito tributário, aplicar penalidades e arrecadar tributos, no âmbito de sua competência’”*.

Aduz, nesse sentido, que, *“considerando as disposições do Decreto nº 45.781/11 (atualizado pelo Decreto nº 47.697/2019), a cidade de Belo Horizonte está abrangida pela competência da DF/1ª NÍVEL/BH, Delegacia Fiscal vinculada à Superintendência Regional da Fazenda em Belo Horizonte”*,

Assim, a seu ver, por se tratar de empresa estabelecida em Belo Horizonte, *“é da DF/1ª NÍVEL/BH a competência para fiscalização e constituição do crédito tributário a ela atribuído”*.

Expõe que, *“valendo-se da possibilidade conferida pelo art. 22, parágrafo único do RPTA/MG, a Subsecretaria da Receita Estadual flexibilizou a circunscrição a que submetidos determinados contribuintes em relação a matérias específicas”*.

Segundo a Impugnante, *“foi assim que, a partir do primeiro semestre de 2021, as atividades da Telemar Norte Leste S/A (empresa posteriormente incorporada pela Impugnante), estritamente ligadas à matéria ‘energia elétrica’, passaram à circunscrição da Delegacia Fiscal de Juiz Fora”*.

Destaca, porém, que, antes disso, *“era válida a regra geral: mesmo se tratando da matéria ‘energia elétrica’, a competência para fiscalização e autuação dessa empresa era da Delegacia Fiscal de Belo Horizonte”*.

Conclui, nesses termos, que *“a presente autuação é nula, posto que lavrada pela Delegacia Fiscal de Juiz Fora para cobrança de fatos geradores pretensamente ocorridos quando essa Delegacia Fiscal não possuía ingerência sobre as atividades da contribuinte”*.

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

A própria Impugnante reconhece que o parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 47.747/08, concede à Subsecretaria da Receita Estadual o

poder de determinar, mediante portaria, que o sujeito passivo fique sujeito à circunscrição de repartição fazendária distinta da unidade a que faz referência o Decreto nº 45.781/11.

Consultando o endereço eletrônico citado na referida portaria, verifica-se que o estabelecimento da Impugnante encontra-se listado na relação de contribuintes que tiveram flexibilização de circunscrição em relação à matéria Energia Elétrica.

Em assim sendo, a DF/Juiz de Fora passou a deter o direito e dever de fiscalizar o Contribuinte em relação a todos os fatos geradores não atingidos pela decadência.

Assim, considerando-se que o presente lançamento foi lavrado em 31/08/22, surtindo seus efeitos a partir 12/09/22 (data da intimação da Autuada), datas posteriores à Portaria a Portaria nº 196, de 25 de março de 2022, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração por suposta incompetência legal da Autoridade Fiscal autuante.

**Da arguição de incongruência verificada na metodologia fiscal - nulidade da autuação por ausência de motivação**

A Impugnante narra que *“foi autuada por duas diferentes operações realizadas no MCP: por não submeter à tributação as operações de aquisição de energia elétrica e por não estornar o crédito de ICMS em relação à energia elétrica por ela disponibilizada”*.

A seu ver, porém, *“as duas supostas infrações simplesmente não podem coexistir, o que denota a completa ausência de congruência no procedimento adotado pela Fiscalização mineira”*.

Salienta, nesse sentido, que, ao ser autuada *“por não recolher o ICMS supostamente incidente sobre a energia elétrica contratada, a Fiscalização consigna, por óbvio, que a operação de aquisição de energia elétrica no MCP constitui fato gerador do imposto estadual ou, em outras palavras, é tributada”*.

Acrescenta que, *“apesar disso, a Fiscalização entendeu que a Impugnante deveria estornar o crédito do ICMS nas operações em que sua sobra de energia elétrica foi comercializada no MCP”*, vale dizer, *“entendeu a Fiscalização que, ao disponibilizar sua sobra de energia elétrica no MCP, a Impugnante estaria realizando uma operação isenta ou não tributada e, por isso, deveria estornar o crédito do ICMS decorrente da aquisição originária dessa energia”*.

Destaca que, *“para amparar a pretensão decorrente da ausência de estorno do crédito de ICMS, a Fiscalização aponta como violado o art. 70, II do RICMS/MG, que veda o creditamento quando a ‘operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não incidência’, bem como o art. 71, I do RICMS/MG, que prescreve a necessidade de estorno do imposto sempre que a mercadoria vier a ser ‘objeto de operação subsequente não tributada ou isenta’”*.

Assim, no seu entender, *“é possível concluir com certa facilidade que a autuação fiscal não possui uma premissa válida que lhe sustente: ou se admite que a comercialização de energia elétrica no MCP não é tributada pelo ICMS e, com isso, se*

*reconhece a inexistência de imposto a recolher na sua aquisição; ou se consigna que a operação é tributada e, dessa forma, se admite a manutenção dos créditos de ICMS”, complementando que “o emprego de dois pressupostos jurídicos manifestamente excludentes na mesma autuação simplesmente invalida todo o trabalho fiscal”.*

Inexiste, porém, qualquer incongruência, contradição ou vício no presente lançamento, que possa acarretar a sua nulidade, como tenta fazer crer a Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que os dispositivos e as normas legais que fundamentam a presente autuação foram corretamente listados no Relatório Fiscal Complementar anexado ao Auto de Infração, merecendo especial destaque o art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e a Resolução nº 4.956/16, que disciplinam as obrigações principal e acessórias a serem observadas pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo de energia elétrica, tanto em relação às posições devedoras, quanto às posições credoras.

Ressalte-se, nesse sentido, que a incidência do ICMS, no tocante às entradas de energia elétrica em estabelecimento sediado neste Estado (posições devedoras), quando não destinada à comercialização ou industrialização do próprio produto, está prevista no art. 2º, § 1º inciso III da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 5º, § 1º, “4” da Lei nº 6.763/75, este expressamente citado no relatório supracitado.

Por outro lado, de acordo com a legislação que rege a matéria, as operações do Mercado de Curto Prazo, realizadas no âmbito da CCEE, são tratadas como interestaduais, tanto para posições devedoras, quanto para posições credoras, pois não é possível determinar a origem ou destino da energia elétrica, uma vez que no Mercado de Curto Prazo as relações são multilaterais, ou seja, todos os agentes compradores adquirirão energia elétrica do conjunto dos vendedores, sem que haja uma relação direta entre comprador e vendedor.

Logo, a comercialização da energia elétrica inerente às posições credoras está sujeita à não incidência do ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal (CF/88) e art. 3º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96.

A obrigatoriedade do estorno de créditos relativos à energia comercializada no âmbito da CCEE (posição credora do agente – venda de energia em operação interestadual), está prevista no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CF/88, assim como no art. 21, inciso I da LC nº 87/96, que estabelecem a anulação do crédito das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída subsequente amparada pela não incidência do ICMS.

A legislação mineira, acompanhando a regra constitucional, determina o estorno do crédito de ICMS decorrente da entrada de mercadoria que for objeto de saída subsequente alcançada pela isenção ou pela não incidência, a teor da regra contida no art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c art. 71, inciso I do RICMS/02.

Além desses dispositivos, o art. 53-F do RICMS/02, assim como a Resolução nº 4.956/16, já citados anteriormente, estabelecem expressamente o estorno dos créditos e a emissão de nota fiscal de saída de energia em casos da espécie.

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

Assim, como já afirmado, inexistente qualquer contradição na presente autuação, no tocante à exigência do ICMS, relativamente às posições devedoras na CCEE, e ao estorno de crédito inerente às posições credoras.

Ressalte-se, por fim, que o presente lançamento foi lavrado como todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas, estando plenamente apto a surtir todos os efeitos que lhes são próprios.

Portanto, do exposto, devem ser rejeitadas as prefaciais arguidas pela Impugnante.

#### **Do Mérito**

#### **Da prejudicial de mérito: arguição de decadência parcial do crédito tributário (01/01/17 a 12/09/17)**

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário, relativo aos fatos geradores anteriores a 12/09/17, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN.

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2017, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/18, findando-se somente em 31/12/22.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 31/08/22 e que o Sujeito Passivo foi regularmente intimado em 12/09/22, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, especialmente em relação às entradas de energia elétrica inerentes às posições devedoras no MCP da CCEE.

Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a 12/09/17.

### **Do mérito propriamente dito**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, no exercício de 2017:

- falta de emissão de notas fiscais de entradas relativas às operações de aquisições de energia elétrica, inerentes às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigência: MI – art. 55, XXVIII da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, I do mesmo dispositivo*);

- falta de recolhimento do ICMS devido relativo às aquisições de energia elétrica nas operações relativas às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigências: ICMS e MR*);

- falta de emissão de notas fiscais de saídas referentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigência: MI – art. 55, II da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, II do mesmo dispositivo legal*);

- falta de estorno do crédito de imposto apropriado na entrada de energia elétrica, na proporção das saídas de energia amparadas pela não incidência, relativas às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XIII, “b” da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, II do mesmo dispositivo legal*).

As posições credoras ou devedoras mensais do estabelecimento autuado, relativas aos exercícios de 2017, observado o rateio de cargas, estão indicadas na aba “Anexo 1.7 – Sobras e Déficits” da planilha denominada “Anexo 1 - OI\_IE026\_MCP\_2017”, cujos dados foram extraídos das Pré-Faturas disponibilizadas à SEF/MG pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE.

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

Esclareça-se que a apuração da posição credora ou devedora no âmbito da CCEE não se restringe à verificação se a empresa consumiu mais ou menos energia do que contratou (critério físico), pois há outros encargos que oneram as operações com energia elétrica (parcelas que representam remuneração pela energia elétrica) e que são

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inseridos na liquidação (Pré-Fatura), influenciando na posição final (posição financeira) credora ou devedora do agente no âmbito da CCEE.

O art. 53-F, § 1º do Anexo IX do RICMS/02 estabelece que, nas liquidações junto à CCEE, para determinação de posição credora ou devedora, devem ser excluídas (da nota de liquidação ou da correspondente Pré-Fatura) somente as parcelas que não possam ser caracterizadas como parte da remuneração pela energia elétrica, como as multas por inadimplemento e juros bancários, por exemplo, e parcelas que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores.

### RICMS/02 - ANEXO IX

Efeitos a partir de 01/09/18

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:

Efeitos de 04/04/08 a 31/08/18

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 a partir de 01/09/18

§ 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.

Efeitos de 03/08/07 a 31/08/18

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

Com relação às posições devedoras no Mercado de Curto Prazo, caberia à Impugnante emitir as notas fiscais de entrada de energia e recolher o ICMS devido ao estado de Minas Gerais, nos termos estabelecidos no art. 53-F, inciso II, §§ 2º a 4º do



Anexo IX do RICMS/02, nos respectivos períodos de vigência, normas estas não observadas pela Impugnante.

Por outro lado, com relação às posições credoras no Mercado de Curto Prazo, caberia à Impugnante emitir nota fiscal de saída e estornar proporcionalmente os créditos de energia elétrica, nos termos estabelecidos no art. 53-F, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 c/c art. 3º da Resolução nº 4.956/16, o que também não ocorreu no presente caso.

Ressalte-se que as obrigações principal e acessórias a serem observadas pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo de energia elétrica, tanto em relação às posições devedoras, quanto às posições credoras, foram detalhadamente disciplinadas pela SEF/MG, por meio da Resolução nº 4.956/16, que revogou a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09.

Saliente-se que, com a entrada em vigor da Resolução nº 4.956/16, o estorno de créditos passou a se restringir aos casos em que o perfil do agente apresentar posição financeira credora e o seu Balanço Energético apresentar valor positivo (em MW – critério físico), isto é, somente quando houver efetiva disponibilização de energia elétrica para o mercado, conforme art. 3º, *caput* e inciso I da mencionada resolução.

O “Balanço Energético” representa o resultado, em quantidade de energia elétrica (MWh), no período de referência da liquidação financeira, das operações de compra, venda, geração e consumo de energia elétrica do perfil de agente, nos termos da definição contida no art. 3º, § 1º, inciso I da Resolução nº 4.956/16.

Por sua vez, a Impugnante, com o intuito de explicar o funcionamento da CCEE, cita um caso hipotético em que “*determinado Consumidor ‘X’, em um dado período, tenha comprado energia elétrica de um terceiro, mediante formalização de um contrato bilateral, emitindo a nota fiscal respectiva e realizando o pagamento do ICMS correspondente. Por qualquer motivo, o referido Consumidor ‘X’ não utilizou toda a energia contratada. Nesse caso, a CCEE repassa a energia não utilizada para outro Agente que, no mesmo mês em específico, tenha contratado energia elétrica em quantidade insuficiente para cobrir a sua demanda*”.

Acrescenta que, “*numa hipótese como essa, o Consumidor ‘X’ recebe da CCEE um crédito referente ao excedente não utilizado e cedido a outro Agente de Mercado. Este, por sua vez, deverá pagar à CCEE pela energia recebida fora do que havia contratado bilateralmente, arcando ainda com o eventual pagamento de multas por descumprimento das regras estabelecidas pela CCEE para o Mercado de Curto Prazo (‘MCP’)*”.

Pontua que, “*em ambos os casos, os contratos firmados com os fornecedores de energia já foram tributados por substituição tributária. Sendo assim, o eventual excedente do contrato de um Agente de Mercado já sofreu a tributação do ICMS quando do ingresso da operação junto à Câmara de Comércio de Energia Elétrica, não havendo que se falar em nova tributação do ICMS*”.

Salienta que, “para que fosse possível existir nova operação de circulação de mercadoria, seria no mínimo necessária a identificação do vendedor e do adquirente dessa energia, o que não se verifica nessas operações, pois a liquidação (das sobras de energia elétrica) é multilateral e, frisa-se, já foi anteriormente contratada e tributada por substituição tributária”.

Assim, a seu ver, “quando o Fisco considera as operações ocorridas no Mercado de Curto Prazo (‘MCP’) da CCEE como novas operações de circulação de mercadoria, há expressa violação aos art. 12, I e 13, I e II, da Lei Complementar nº 87/96”.

Destaca que, “de acordo com os artigos acima, os quais definem fato gerador e a base de cálculo do ICMS (circulação de mercadoria), verifica-se claramente que a liquidação financeira objeto das notas de liquidação das contabilizações do Mercado de Curto Prazo da CCEE não se afigura como negócio tributável pelo ICMS, por não estar tipificada no inciso I do art. 12 da LC 87/96 como hipótese de incidência do referido Imposto”.

Acrescenta que, “a par disso, preconiza o art. 4º da LC nº 87/96 que contribuinte ‘é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”’.

Sustenta, nessa linha, que “na seara tributária, não há a ocorrência do fato gerador se a hipótese de incidência não estiver devidamente tipificada em lei, considerando-se a regra matriz de incidência tributária, sobretudo em seu aspecto pessoal e material”.

Relata que “a Fiscalização fundamenta a ocorrência do fato gerador do ICMS, no presente caso, com base no art. 1º, IV do RICMS”, o qual, segundo sua visão, “não prevê, de forma expressa, que a liquidação das sobras de energia elétrica no Mercado a Curto Prazo da CCEE configura fato gerador do ICMS”, isso porque, “segundo dispõem a LC nº 87/96 e o próprio RICMS/MG, o ICMS tem como fato gerador a circulação de mercadorias, ou seja, a saída da mercadoria (in casu, energia elétrica) do estabelecimento vendedor e sua entrega ao destinatário. Não sendo esta a operação, não há o que se falar em fato gerador do ICMS”.

Expõe que, “no caso em análise, o objeto das operações tributadas pelo fisco estadual é tão somente a contabilização e liquidação financeira ocorrida no âmbito da CCEE, que nada mais é do que um processo de pagamento e recebimento de obrigações e direitos apurados pela CCEE no Mercado de Curto Prazo, conforme definido na legislação específica do setor elétrico, não representando, portanto, a entrada e saída de energia”.

Afirma, nesse sentido, que “não há dúvidas de que os direitos e obrigações adquiridos junto ao Mercado de Curto Prazo da CCEE se resolvem nos processos de contabilização e liquidação financeira, não configurando, portanto, operação tributada pelo ICMS, conclusão a que se chega mediante simples leitura dos art. 12 e 13 da Lei Complementar nº 87/96 e do art. 1º, IV do RICMS/MG”, ou seja, “o que se

*tem é que as operações realizadas no Mercado de Curto Prazo se caracterizam como cessões de direitos entre consumidores, e não circulação de energia elétrica. A circulação ocorreu em momento anterior, mediante celebração de contratos bilaterais realizados em Ambiente de Contratação Livre, momento em que já incidiu o ICMS devido”.*

Acentua que *“este entendimento foi recentemente consolidado pelo c. STJ, ocasião em que se decidiu que a energia elétrica objeto de operação no MCP da CCEE já foi devidamente tributada por substituição tributária, não se traduzindo em novas operações de compra e venda tributáveis pelo ICMS”.*

Informa que, *“no mesmo julgamento, foi ressaltado no voto de relatoria do Min. Gurgel de Faria que, no caso das operações com energia elétrica que envolvam liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE, ‘a tributação do ICMS quando da aquisição da mercadoria já se deu antecipadamente em relação à toda energia elétrica a ser consumida em face desse contrato bilateral, quer diretamente pelo próprio adquirente, quer pelo cessionário que dele adquiriu as sobras, sendo certo que incidência do imposto em face da cessão configura nova e indevida tributação sobre um mesmo fato gerador”.*

Na sua visão, há a *“ocorrência do bis in idem, prática vedada constitucionalmente que ocorre quando o mesmo ente tributante realiza mais de uma cobrança sobre o mesmo fato gerador”.*

Conclui, nesses termos, que *“a única medida cabível é a desconstituição do lançamento tributário, posto que lavrado sem que sequer tenha sido configurada a realização do fato gerador do ICMS”.*

Como se vê, a Impugnante sustenta, em síntese, que as operações realizadas no Mercado de Curto Prazo se caracterizam como cessões de direitos entre consumidores, e não circulação de energia elétrica, motivo pelo qual essas operações não estariam sujeitas à incidência do ICMS.

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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

Ora, a Impugnante é cadastrada na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, tendo Perfil de Agente "TELEMAR" e Classe de Perfil de consumidor especial.

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

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

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

As diferenças positivas ou negativas são liquidadas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), determinado semanalmente para cada patamar de carga (Leve, Média e Pesada) e para cada submercado (Norte, Nordeste, Sudeste/Centro-Oeste e Sul), tendo como base o Custo Marginal de Operação do sistema, limitado por um

preço mínimo e por um preço máximo. O PLD é utilizado para valorar todas as quantidades de energia contabilizadas que não estejam cobertas por Contratos Bilaterais.

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

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

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

O Mercado de Curto Prazo, caracterizado pela realização de transações multilaterais, envolve, então, o efetivo fornecimento da energia elétrica em cada período de apuração, que é valorada através de critérios consistentes na atribuição do preço do Mercado de Curto Prazo, vigente para cada intervalo definido de tempo e para cada um dos submercados de energia. As transações realizadas no citado mercado, portanto, caracterizam-se como operações de compra e venda de energia elétrica, ocorridas durante determinado período de apuração.

De acordo com a legislação que rege a matéria, as operações do Mercado de Curto Prazo, realizadas no âmbito da CCEE, são tratadas como interestaduais, tanto para posições devedoras, quanto para posições credoras, pois não é possível determinar a origem ou destino da energia elétrica, uma vez que, como já afirmado, no Mercado de Curto Prazo as relações são multilaterais, ou seja, todos os agentes compradores adquirem energia elétrica do conjunto dos vendedores, sem que haja uma relação direta entre comprador e vendedor.

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

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

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

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

Admitindo-se, apenas por hipótese, que determinado contribuinte não firmasse qualquer contrato bilateral para aquisição de energia elétrica, valendo-se, única e exclusivamente, do Mercado de Curto Prazo para suprir o seu déficit de energia (déficit integral, no exemplo em apreço), a tese defendida quanto à não incidência do ICMS nas operações no âmbito da CCEE equivaleria a uma aquisição de energia elétrica sem recolhimento de nenhum valor do tributo para o Estado onde ocorresse o consumo da energia (Minas Gerais, no presente caso).

Assim, se o contribuinte tem contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica, mas a quantidade de energia elétrica previamente adquirida é insuficiente para cobrir o seu consumo, sobre o seu déficit, liquidado pela CCEE, incluídas as demais parcelas remuneratórias de energia (encargos do sistema, por exemplo), deve incidir o ICMS, por se tratar de uma aquisição adicional de energia.

Deve ser rejeitada, portanto, a tese da Impugnante quanto à não incidência do ICMS sobre as operações de aquisições de energia elétrica (déficits de energia) no Mercado de Curto Prazo da CCEE.

Não há que se falar, também, em *bis in idem*, pois o ICMS incide sobre a entrada, neste Estado, da energia excedente à adquirida mediante contratos bilaterais, isto é, não se está a tributar as quantidades contratadas, mas apenas a energia que excede as quantidades inerentes aos contratos bilaterais.

A Impugnante alega também que a liquidação financeira objeto das notas de liquidação das contabilizações do Mercado de Curto Prazo da CCEE não se afigura como negócio tributável pelo ICMS, por não estar tipificada no inciso I do art. 12 da Lei Complementar nº 87/96 e que a consideração de que tais operações se configurariam em nova circulação de mercadoria violariam o referido artigo.

Entretanto, a energia elétrica adquirida e não consumida totalmente (medida em MWh) pode ser transferida a terceiros conforme se passa a demonstrar.

A efetividade da comercialização de energia elétrica no Mercado Livre se dá, mormente, por meio do registro das operações na CCEE e pelas notas fiscais emitidas.

A ideia de que nenhum consumidor poderia proceder a “saída” desta mercadoria, o que afastaria o fato gerador do imposto, não se sustenta, uma vez que no caso da energia elétrica as entradas e saídas são comprovadas por meio documental.

Do ponto de vista físico (fluxo de elétrons na rede) não é possível comprovar que a energia elétrica adquirida de um determinado fornecedor “A” conectado ao SIN por meio de contrato bilateral foi exatamente aquela energia que foi consumida pelo comprador “B”.

A energia elétrica é injetada na rede pelo fornecedor “A” e, a partir de então, qualquer ponto de consumo conectado à rede elétrica (“C”, “D”, etc.) pode absorver (consumir) aquela energia produzida e disponibilizada na rede pelo fornecedor “A”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A efetividade/consumação da operação então se dá por meio documental, quando ocorre a transferência de titularidade por meio das notas fiscais emitidas e por registro das operações na CCEE.

Portanto, é impreciso dizer que um determinado consumidor não pode dar saída à energia elétrica. De fato, ele pode, uma vez que a energia é de sua titularidade, comprovada por meio documental, por ter sido adquirida por meio de contrato bilateral. Se é de sua titularidade e não foi completamente consumida, porque parte não transitou efetivamente por seu estabelecimento, pode ser transferida a terceiros por meio de novas operações (liquidação no MCP ou por meio de cessão de montante, também registrado na CCEE), situação que se enquadra no art. 12, inciso IV da Lei Complementar nº 87/96.

Art. 12. Considera-se **ocorrido o fato gerador do imposto** no momento:

[...]

IV - **da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;** (Grifou-se)

Essa é a situação fática descrita anteriormente. Um Consumidor Livre (adquirente/destinatário) que comprou energia elétrica por meio de contratos bilaterais e não a consumiu em sua totalidade pode vender o excedente de energia no mercado livre ou no MCP da CCEE – registrando um contrato de cessão de montantes ou liquidando as sobras de energia no MCP ao preço do mercado (PLD), respectivamente. Mesmo a energia não tendo transitado em seu estabelecimento, conforme previsão legal, ocorreu o fato gerador do imposto com a nova transferência de titularidade.

Os Agentes Comercializadores constituem outro exemplo dessa situação. A maioria deles não possuem consumo em seus estabelecimentos. Estes agentes compram energia elétrica dos Agentes vendedores e revendem para os Agentes compradores. Entretanto, a energia elétrica adquirida em nenhum momento “entra” ou “sai” de seu estabelecimento (pois não há consumo). A despeito disso, as operações de compra (entrada) e venda (saída) destes agentes são identificadas pelos documentos emitidos (notas fiscais) e registros efetuados na CCEE.

Na eventualidade de uma venda (saída) interna de energia elétrica de Agente Comercializador para um Agente Consumidor haverá a incidência do imposto, mesmo que no caso não ocorra a saída física do estabelecimento fornecedor (neste caso o Agente Comercializador).

Importante também frisar que a lei, no caso do consumo de energia elétrica, caracteriza o Agente participante da CCEE como contribuinte do imposto, independentemente de habitualidade ou intuito comercial, conforme art. 4º da Lei Complementar nº 87/96

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º **É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:**

(...)

IV - **adquira** lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e **energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.** (Grifou-se)

Portanto, mesmo que as operações no MCP da CCEE (equiparadas a operações interestaduais com energia elétrica) sejam realizadas esporadicamente, não há que se comprovar habitualidade ou intuito comercial para se caracterizar o consumidor de energia elétrica como contribuinte do imposto. A partir do momento que a energia é comercializada no MCP da CCEE, mesmo sem habitualidade, o Agente é considerado contribuinte e deve recolher o imposto, se couber.

Lado outro, ressalta-se que não merece prosperar a alegação da Impugnante de que a cumulação das multas previstas no art. 55, incisos II (por falta de emissão de documento fiscal) e XIII, alínea “b” (por aproveitamento indevido de crédito) da Lei nº 6.763/75 é vedada pelo art. 211 do RICMS/02.

Diferentemente do aduzido pela Impugnante, as infrações não são conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

Quando em posição credora no MCP da CCEE, o Consumidor Livre deve emitir uma nota fiscal de saída sem destaque do ICMS.

O fato que deu origem à multa prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 foi que a Impugnante não emitiu o documento fiscal de saída quando apresentou a posição credora no MCP da CCEE, conforme estabelecido no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02.

Por outro lado, o fato que originou a multa prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, da Lei nº 6.763/75 foi a manutenção do crédito de ICMS aproveitado nas operações de aquisições de energia elétrica (operações de entrada), na ocorrência de uma operação de saída não tributada com a mesma mercadoria, conforme estabelecido no art. 71, inciso I do RICMS/02.

Portanto, as penalidades são decorrentes de fatos distintos, motivo pelo qual devem ser mantidas.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidas as Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Relatora) e Flávia Sales Campos Vale, que a reconheciam em relação ao período anterior a 12/09/17. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Designado relator o



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Iara Maria Diniz Leite e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras vencidas.

**Sala das Sessões, 16 de agosto de 2023.**

**Edwaldo Pereira de Salles**  
**Relator designado**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Presidente**

D

CCMIG

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 24.639/23/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002535049-60  
Impugnação: 40.010154906-37  
Impugnante: OI S.A. - Em Recuperação Judicial  
IE: 062269679.00-26  
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

Voto proferido pela Conselheira Gislana da Silva Carlos, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

A Autuação se baseia na constatação das seguintes irregularidades, no exercício de 2017:

1. Falta de emissão de notas fiscais de entradas relativas às operações de aquisições de energia elétrica, inerentes às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigência: MI – art. 55, XXVIII da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, I do mesmo dispositivo*);
2. Falta de recolhimento do ICMS devido relativo às aquisições de energia elétrica nas operações relativas às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigências: ICMS e MR*).
3. Falta de emissão de notas fiscais de saídas referentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigência: MI – art. 55, II da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, II do mesmo dispositivo legal*).
4. Falta de estorno do crédito de imposto apropriado na entrada de energia elétrica, na proporção das saídas de energia amparadas pela não incidência, relativas às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XIII, “b” da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, II do mesmo dispositivo legal*).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista nos art. 56, inciso II e das Multas Isoladas capituladas nos arts. 55, inciso XXVIII, 55, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “b” todos da Lei nº 6.763/75 (multas isoladas já adequadas aos limites estabelecidos no § 2º do art. 55 da mesma lei).

Pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito da Fazenda Estadual exigir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores anteriores a 12/09/17, por considerar aplicável ao caso o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Veja-se o que estabelece o art. 150 do CTN e seus parágrafos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (Grifou-se)

Assim, as hipóteses para aplicação da contagem do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação são: (i) o contribuinte não declara e não paga e (ii) o contribuinte declara o que entende devido; paga este valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença).

De acordo com a Súmula nº 555 do STJ definiu-se o entendimento que na hipótese (i), aplica-se a regra do art. 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese (ii), aplica-se a regra do art. 150 do CTN, ou seja, o Fisco teria 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, uma vez que houve declaração/princípio de pagamento.

O Tribunal Superior utilizou como critério para aplicar o art. 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, o entendimento é pela aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN.

Destaque-se entendimento de um dos acórdãos paradigmáticos do STJ (AgRg no REsp 1.277.854):

**DEVE SER APLICADO O ENTENDIMENTO CONSAGRADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO, EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA, PARA A**

CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL DE TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O REFERIDO PRECEDENTE CONSIDERA APENAS A EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO, POIS É ESSE O ATO QUE ESTÁ SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO PELA FAZENDA PÚBLICA, NOS TERMOS DO ART. 150 E PARÁGRAFOS DO CTN. ASSIM, HAVENDO PAGAMENTO, AINDA QUE NÃO SEJA INTEGRAL, ESTARÁ ELE SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO, DAÍ PORQUE DEVE SER APLICADO PARA O LANÇAMENTO SUPLEMENTAR O PRAZO PREVISTO NO §4º DESSE ARTIGO (DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR). TODAVIA, NÃO HAVENDO PAGAMENTO ALGUM, NÃO HÁ O QUE HOMOLOGAR, MOTIVO PORQUE DEVERÁ SER ADOTADO O PRAZO PREVISTO NO ART. 173, I DO CTN.

No caso em tela, houve pagamento parcial do imposto devido e o entendimento dessa Conselheira é que, neste caso, tendo o Fisco conhecimento do recolhimento, mesmo que a menor, ocorre a homologação a contar da data do fato gerador.

Por isso, tendo por base os argumentos acima, entendo assistir razão à Impugnante e, por conseguinte, considero decaído o direito da Fazenda Pública de exigir os valores anteriores a 12/09/17.

**Sala das Sessões, 16 de agosto de 2023.**

**Gislana da Silva Carlos  
Conselheira**